

جامعة دمشق

كليـة الاقتصـاد

قســم المحاســبة

مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة

في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية

دراسة ميدانية

" قدمت هذه الدراسة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة "

إشراف الأستاذ الدكتور

بطرس ميالة

إعداد الطالبة

غفران ريحاوي

1432 هـ **2011 م**



جامعة دمشق
كليـة الاقتصـاد
قســم المحاســبة

دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

بعنوان:

مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة
في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية
دراسة ميدانية

أمام لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة:

-الدكتـور بطرس ميالة
الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد في جامعة دمشق عضواً ومشرفاً

-الدكتـور محمد خالد المهايني
الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد في جامعة دمشق عضواً

-الدكتـور حسين دحدوح
الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد في جامعة دمشق عضواً

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللّهِ عَلَيْكَ عَظِيماً﴾

صدق الله العظيم

سورة النساء الآية (113)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

﴿اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا﴾

حديث شريف

إهـــداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب . . . .

إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة . . . إلى اليد الطاهرة التي رسمت المستقبل بخطوط من الأمل والثقة . . . .

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم . . . .

إلى القلب الكبير الذي علمني النجاح والصبر والعطاء بدون انتظار . . .

يا من أحمل اسمه بكل افتخار . . . . يا من افتقده في مواجهة الصعاب . . .

يا من يرتعش قلبي لذكره . . . ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه أكثر . . . .

ليرى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار . . . . وستبقى كلماته نجوماً أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد . . . .

إلى روح والدي

لا يستطيع أحد أن يشكر الشمس لأنها أضاءت الدنيا ولكن . . . . .

إلى شمس حياتي وظلها . . . .

إلى ملاكي في الحياة . . إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني . . . .

إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي . . . .

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد . . . . إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء . . . . إلى القلب الناصع بالبياض

إلى روضة الحب التي تنبت أزكى الأزهار . . . .

إلى من كان دعائها سر نجاحي . . . وحنانها بلسم جراحي . . . إلى أغلى الحبايب

إلى والدتي الحلوة

إلى أزهار النرجس وعبق الشام ورائحته . . . التي تفيض حباً وطفولةً ونقاءً وعطراً . . . .

إلى الغاليات اللاتي مازلن عوناً وسنداً لي على مر الأيام . . . . . .

إلى من لو مر حبهن على أرض قاحلة لتفجرت منها ينابيع المحبة . . . .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي . . . .

إلى من شاركتني حضن الأم . . . . . . وبهن استمد عزتي . . . .

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة . . . .

أخواتي الغاليات

إلى من أرى التفاؤل في عيونهم . . والسعادة في ضحكاتهم . . . إلى شعلة الذكاء والنور . . .

إلى الوجوه المفعمة بالبراءة . . . ولهم ستفتح براعم الغد . . . .

إلى رفقائي في دروب الحياة إلى من تطلعوا إلى نجاحي بنظرات الأمل

إلى من بمحبتهم أزهرت أيامي . . . إلى من هم أقرب إلي من روحي . . .

إلى عزة الشآم . . . . .

إخوتي الأعزاء

إلى من آنستني في دراستي وشاركتني همومي . . . .

إلى من رافقتني منذ زمن ومعها سرت الدرب خطوة بخطوة . . . وما تزال ترافقني حتى الآن

إلى الأخت التي لم تلدها أمي . . . . .

إلى من تحلت بالإخاء وتميزت بالوفاء . . . إلى ينابيع الصدق الصافي . . . .

إلى من سعدت برفقتها في دروب الحياة الحلوة والحزينة ....

أعز صديقاتي



شكر وتقدير

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك و لا يطيب النهار إلى بطاعتك .. و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك ....**الله جل جلاله**

فالحمد لله الذي لا يُحمد سواه ، ولا تصمُد الحاجات إلا إليه، الذي منّ علينا بهذه النعمة وهيئ لنا أسبابها، و الذي أمدنا بالحفظ والعون و التوفيق والنجاح فله المن والفضل أولاً و أخيراً، ظاهراً و باطناً.

ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا الشكر الجزيل والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا وأعطانا من حصيلة فكره لينير دربنا إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لي طريق العلم والمعرفة للوصول الى ذروة العلم .

أتوجه بالشكر الجزيل إلى أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد، كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى :

أستاذي العزيز المشرف الأستاذ الدكتور **بطرس ميالة** الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث و الذي كان عوناً لي فيه ونوراً يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقه و زرع التفاؤل في طريقي وقدم لي المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات، و بذل جُهداً كبير كان له عظيم الأثر و الذي انعكس على هذه الدراسة، و الذي غدت نصائحه التي قدمها لي وروداً كللت هذه الدراسة ، فسأردها إليه ممزوجة بهذه الكلمات و إن كانت لا تفي بحقه .

كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى أساتذتي الكرام أعضاء لجنة الحكم :

-الدكتور محمد خالد المهايني

-الدكتور حسين دحدوح

وذلك لتفضلهم قبول مناقشة هذه الرسالة وتصويبها وإثرائها بمعلوماتهم القيمة وتكبدهم عناء تنقيحها وإغنائها بالملاحظات العلمية القيمة والهامة للارتقاء بها للمستوى العلمي المطلوب و الذي تشهد عليها خبراتهم الطويلة و درجاتهم العلمية الكبيرة .

كذلك أتوجه بالشكر الجزيل لعمادة كلية الاقتصاد والسادة الأساتذة في قسم المحاسبة ، و لكل الموظفين فيها وذلك للجهود الكريمة التي بذلوها ولكل ما قدموه لي من معونة ومساعدة في إعداد هذا البحث وإغنائه بكل ما هو مفيد.

إلى كل من وقف إلى جانبنا ، إلى الشموع التي ذابت في كبرياء لتنير كل خطوة في دربي.. لتذلل كل عائق أمامي. إلى كل من له فضل علي ولو بكلمة نطقها أو حرف خطه أو خطوة سارها. إلى أصحاب

القلوب التي توسلت لي بالدعاء، إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه الدراسة... شكري الجزيل وامتناني......

المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمةالملاحق

قائمة الاختصارات المستخدمة في الدراسة

الاسم باللغة العربية	الاسم باللغة الأجنبية	الاختصار
المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين المجازين	American Institute of Certified Public Accountants	**AICPA**
لجنةالمعايير المحاسبية (أنتوساي)	Committee on Accounting Standards	**CAS**
لجنة المنظمات الراعية لمفوضية TREADWAY	Committee of Sponsoring Organizations	**COSO**
محاسب قانوني مجاز	continuing professional Accountants	**CPA**
تأهيل مهني مستمر	continuing professional education	**CPE**
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	Generally Accepted Accounting Principles	**GAAP**
معايير المراجعة الحكومية المقبولة	Generally Accepted Auditing Principles	**GAAS**
معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً	Generally Accepted Government Auditing Standards	**GAGAS**
مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأميركية	General Accounting Office	**GAO**
هيئة المعايير المحاسبية الحكومية الأميركية	Governmental Accounting Standards Board	**GASB**
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Committee	**IASB**
هيئة معايير المراجعة و التأمين الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board	**IAASB**
معايير التدقيقالدولية	International Standards on Auditing	**ISA**

المعايير الدوليةلمهام التأمين	International Standards on Assurance Engagements	**ISAE**
الهيئةالاستشاريةللمعايير المحاسبية الاتحادية	Federal Accounting Standards Advisory Board	**FASAB**
هيئة المعايير المحاسبية المالية	Financial Accounting Standards Board	**FASB**
معهد مراجعيالحسابات الداخلية	International Standards for the Professional Practice of Internal	**IIA**
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	International Organization ofSupremeAudit Institutions	**INTOSAI**
تحليل و نقاش الإدارة	Management's discussion and analysis	**MD & A**
مكتب الموازنة و الإدارة فيالولايات المتحدة الأميركية	Office of Management and Budget	**OMP**
هيئة إشراف(مجلس رقابة) الشركة العامة للمحاسبة	Public Company Accounting Oversight Board	**PCAOB**
بيانات الــ AICPA على معايير المراجعة	Self Assessment System	**SAS**
بيانات الــ AICPA على معايير التزامات المصادقة	Statements on Standards for Attestation Engagements	**SSAE**

مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة

في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية – دراسة ميدانية

الملخص

تحتل مراجعة النفقات العامة و الرقابة عليها في الدولة أهمية بالغة ، و تلعب دوراً بارزاً في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعيو في توجيه السياسة الاقتصادية ، باعتبار أن هاتين العمليتين متلازمتين في المحاسبة الحكومية نظراً لطبيعتها الخاصة ، فالنفقات العامة هي العمود الفقري في جسم الاقتصاد الوطني ،و تنبع هذه الأهمية الشديدة للنفقات العامة من كونها العصب الرئيسي الذي يمد كافة الفعاليات الاقتصادية في الدولة بأسباب نهضتها (المال) و تمكينها من مزاولة أي عمل أو نشاط لاسيما في ظل تطور دور الدولة ، هذا المال يعتبر الجوهرة النفيسة التي لابد من حفظها و حمايتها من الهدر أوالضياع أوالسرقة ، سواء عن طريق محاسب الإدارة أو المدير المالي أم عن طريق أجهزة متخصصة في الرقابة على انفاق المال العام و هي في سورية : الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، تقوم هذه الأجهزة بعمليتي المراجعة و الرقابة على الانفاق العام على حدٍ سواء ، فهي تقوم بمراجعة الحسابات في مختلف الأجهزة الحكومية و الحساب الختامي للدولة أيضاً كما تقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة بإعمال الرقابة القانونية(المحاسبيةو المستندية) فقط دون التطرق إلى الرقابة الاقتصادية و رقابة الأداء (تقويم أداء النشاط الحكومي) خاصة في ظل موازنة البنود و الرقابة التي لازالت تُمارس بإطار من الأساليب التقليدية فيالعديد من الدول النامية و منها سورية .

و بالتالي فهذه الأجهزة لم تلبِ الغرض المطلوب منها و لابد من تطويرها و تحديثها وفق الاتجاهات الحديثة و بشكل جذري حتى تتمكن من توجيه إدارة المال العام في المؤسسات على النحو المطلوب .

و نظراً لتطور مهنة مراجعة الحسابات بشكل عام ، و مراجعة الحسابات الحكومية بشكل خاص فقد عمدت العديد من الدول المتقدمة عن طريق هيئات المراجعة إلى اصدار معايير خاصة تهتم بعملية

مراجعة النفقات في الموازنة و تضع ضوابط لعمل المراجعين ، و من هذه الهيئات : الانتوساي **(INTOSAI)** ومكتب المحاسب العام للولايات المتحدة الأميركية **(GAO)** الذي يتصدر قمة الهرم في الاهتمام بعملية و منظمات المراجعة و ذلك عن طريق اصدار معايير هي في غاية الأهمية تدعى : معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً **GAGAS** .

تسلط هذه المعايير الضوء على صفات المراجعين الواجب توافرها فيهم ، و تضع إطاراً عاماً لعملهم في إجراء كلٍ من المراجعات التالية : مراجعة مالية – مراجعة لأغراض خاصة – مراجعة الأداء .
و تلبي حاجات مراجعي الحسابات و المستخدمين للقوائم المالية ، و هذا ما بينته هذه الدراسة.
وقد تضمنت هذه الدراسة أربع فصول، شملت الجانبين النظري و العملي .

وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أهمها:ضرورة تطوير نظام الموازنة العامة للدولة في سورية و تطبيق موازنة البرامج و الأداء و تطبيق القيد المزدوج واستخدام أساس الاستحقاق بهدف تطوير نظام المحاسبة و المراجعة في سورية .

تبنيأو اصدار معايير محلية منبثقة عنGAGAS ، لأنها توضح كيفية معالجة قصور الأساليب المتبعة في مراجعة النفقات العامة في الموازنة العامة و تؤدي إلى تطوير الأجهزة المكلفة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية .

مقدمة الدراسة :

يُعد ّالمالُ هو عصبَ الحياة في المجتمع البشري و الأساس لبناء هذا المجتمع و تطوره و ازدهاره ، كما أنه الشريان الرئيس لمزاولة أي عمل أو أي نشاط اقتصادي يُمارس بشكل إفرادي على مستوى الفرد، أو جماعي على مستوى الدولة ، لذلك كان لابد من وجود حافظ و حارس لهذا المال – خاصة النفقات العامة –يسهر عليه و يحميه ، يطوره و ينميه ، هذا الحارس أو الحافظ هو الرقابة و المراجعة .

ونظراً لطبيعة مراجعة الحسابات الحكومية فإن هنالك تلازماً بين كل من عمليتي الرقابة لهذه الحسابات و المراجعة ،ففي حين تتمثل عملية **الرقابة** التي تقوم بها الأجهزة المركزية للرقابة (كمراجع خارجي) بالرقابة على تنفيذ النفقات العامة في الموازنة ، سواء كانت الرقابة داخلية أم خارجية ، و سواء تتم من قبل محاسب الإدارة أم المدير المالي ، فهي الرقابة بمختلف أنواعها (رقابة محاسبية مستندية ورقابة المشروعات والرقابة الاقتصادية ورقابة الإدارة) أي ما يُعرف بالرقابة الاقتصادية الشاملة التي تسعى إلى التأكد من الأعمال المالية و المحاسبية (على أوامر الصرف و الدفع و العقود.. والسجلات...إلخ) ، واكتشاف الأخطاء ، وتتبع تنفيذ الخطط والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و من ثمَّ تتبع النتائج المنفذة بالنسبة إلى ما هو مخطط لتحديد الانحرافات سلباً أو إيجاباً ، و تحليلها ، و معرفة أسبابها ، ومعالجتها لتحقيق الكفاية الإنتاجية و كفاءة الأداء .

فإن **المراجعة** تشمل مراجعة القوائم المالية (في ظل المعايير المحاسبة الدولية لمنشآت القطاع العام) أي (الحسابات الختامية) من خلال بعض الأجهزة الرقابية التي تقوم بتزويد السلطات المختصة بالمعلومات المتعلقة بكيفية إدارة الأموال ،و بمدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية في القطاع العام بجميع مكوناته من هيئات ومؤسسات و شركات و منشآت تمتلكها الدولة ملكية كاملة أو جزئية .

و بالوقوف على واقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية الجهاز المركزي للرقابة المالية فإننا نلاحظ أن مهام تلك الأجهزة من الناحية النظرية جيدة ،أما من الناحية العملية فهي لا تفي بالغرض المطلوب ولا تحقق أهداف الرقابة والمراجعة ، فحتى ممارستها للرقابة المحاسبية و المستندية لم تلبَّ بالشكل الكامل لظهور بعض الصعوبات و المعوقات التي تعاني منها رغم ظهور معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً (**GAGAS**) الصادرة عن مكتب المحاسب العام للولايات المتحدة الأميركية والمتعارف عليها في المنظمات الدولية والأجهزة العليا للرقابة و ظهور معايير المراجعة المنبثقة عن هذه المنظمات.

لذلك يجب العمل على وضع آفاق لتطوير عمل تلك الأجهزة بما يتوافق مع التطورات الاقتصادية والمالية الراهنة و ما نتج عن عملية الانفتاح الاقتصادي بالاستفادة مما صدر عن المنظمات المهنية

العالمية و الدولية و المحلية المتخصصة في مجال الرقابة و المراجعة بالاسترشاد بما وضعته الأجهزة العليا للرقابة في بعض الدول في هذا المجال مع مراعاة الظروف المحلية السورية و إزالة الأسباب المؤدية لأية صعوبات تعوق النهوض بعملية الرقابة ومراجعة الحسابات الحكومية .

مشكلة الدراسة :

تحتل مراجعة النفقات العامة و الرقابة عليها أهمية بالغة في الاقتصاد الوطني في ظل تطور دور الدولة ، و تطور حجم الموازنة العامة ، حيث أصبح الإنفاق يشكل نسبة كبيرة من الناتج المحلي الإجمالي ، لذلك أضحت عملية مراجعة نفقات الموازنة العامة للدولة و الرقابة عليها على مستوى بالغ من الأهمية و ذلك بهدف كشف الأخطاء والمخالفات وإعمال الرقابة المالية و القانونية من جهة ، إضافة إلى إعمال الرقابة الاقتصادية و تقويم أداء النشاط الحكومي من جهة أخرى ، و ذلك من خلال المقارنة بين النفقات الفعلية وبين اعتمادات النفقات المقدرة و تحديد الانحرافات ولوقوف على أسبابها ، علماً بأن الرقابة تتم من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية في الوحدة الحكومية ، من أوامر الصرف و الدفع...   أما المراجعة فتتم من واقع القوائم المالية(الحسابات الختامية) للوحدة أو الدولة ،لإعطاء رأي من المراجع الخارجي (مراجع الجهاز المركزي للرقابة المالية) يُفيد بأن القوائم المالية المدققة تظهر بعدالة صحة الوضع المالي للوحدة الحكومية محل المراجعة أو لحسابات الموازنة العامة للدولة إنفاقاً و إيراداً بحسب الحال .

و نظراً لأن مراجعة النفقات العامة في العديد من الدول النامية ، و منها سورية لازالت تُمارس في إطار من الأساليب التقليدية و ذلك بالاقتصار على الرقابة القانونية (أي الرقابة المحاسبية والمستندية) و ذلك بهدف إعمال الرقابة المالية و القانونية {و التي تقوم بها السلطة التنفيذية سواء أكانت : رقابة مسبقة و التي تم اختزالها نتيجة لتعاظم حجم الموازنة العامة للدولة و ضرورة إنجازها بسرعة ، أم كانت رقابة آنية و التي يقوم بها مُحاسبو الإدارات في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والذين يمثلون وزير المالية وفق القوانين و الأنظمة النافذة (رقابة داخلية) أم يقوم بها مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية (رقابة خارجية) أم كانت رقابة لاحقة و التي تتم بشكل رئيسي من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية ، و ذلك للتأكد من أن النفقات الفعلية المصروفة في حدود الاعتمادات المخصصة ، و أن عملية الصرف مطابقة للقوانين و الأنظمة و اللوائح النافذة }، و إهمال الرقابة الاقتصادية و تقويم أداء النشاط الحكومي لاسيما في ظل موازنة البنود و الرقابة التي لازالت تطبق في عديد من الدول النامية .

و نظراً لتطور مهنة مراجعة الحسابات بشكل عام و مراجعة الحسابات الحكومية بشكل خاص من خلال الاهتمام بإصدار معايير للمراجعة الحكومية كمعايير مراجعة الحسابات المقبولة عموماً (**GAGAS**) الصادرة عن مكتب المحاسب العام للولايات المتحدة الأميركية (**GAO**) و كذلك معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن (الإنتوساي) التي أضحت تشكل إطار اً عاماً لمراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة و الحسابات الحكومية .

و بناءً على ما تقدم نلاحظ أنه يتم التركيز على النواحي المالية و القانونية فقط في مجال الرقابة على النفقات في سورية للتحقق من حسن استخدام الأموال العامة ، و عدم توفير معلومات و بيانات كافية لمعونة الإدارة الحكومية في أداء وظائفها خاصةً بالاعتماد على الموازنة التقليدية و التي تتيح إمكانية متابعة أداء البرامج و الأنشطة الحكومية و تقييمها نظراً لتوزع الاستخدامات و الموارد على الوحدات و الإدارات المتعددة و ليس على البرامج و الأنشطة .

أضف إلى ذلك أن الأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة لا تتمتع بالاستقلال الكافي لتبعيتها للسلطة التنفيذية ، إضافة لضعف خبرة المفتشين نتيجة لتعيينهم فور تخرجهم مما يؤدي إلى نتائج غير دقيقة ، وغياب التعليمات أو النصوص عن كيفية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و الاكتفاء بالاطّلاع عليها وتصيد الأخطاء فقط ، إضافة إلى وضع خطط سنوية من قبل الجهات العليا و غياب مشاركة المفتشين في وضع الخطط .

لذلك لا بد من إعادة النظر في أساليب مراجعة الحسابات المطبقة في الوحدات الحكومية في سورية و بيان مدى ملائمتها مع معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً .

و للتعرف على جوهر المشكلة يمكن طرح التساؤلات التالية و محاولة الإجابة عنها :

- هل يمكن تطوير الأساليب التقليدية المعتمدة في مراجعة النفقات العامة في الموازنة التقليدية في سورية، و ضغط هذه النفقات و ضخها في قطاعات جديدة كونها حجر الزاوية لتحقيق معدل مرتفع للتنمية ؟
- هل يمكن تطوير الأجهزة التي تمارس عملية الرقابة و منع الازدواجية في عملها ، في ظل غياب معايير حكومية خاصة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية في سورية مستمدة من المعايير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية ؟
- هل يمكن الاستفادة من معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً **GAGAS** الصادرة عن مكتب المحاسب العام للولايات المتحدة الأميركية **GAO** في تطوير عملية مراجعة النفقات

العامة ومعالجة المشكلات التي تعاني منها و تطوير الأجهزة القائمة بعملية المراجعة ؟ و ما هي متطلبات التدريب والتأهيل اللازمة لتحقيق هذه الغاية ؟

الأمر الذي دفع الباحثة إلى تقديم دراسة تبين كيفية معالجة قصور الأساليب المالية المتبعة في مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة و الرقابة عليها و ذلك بالإفادة من معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً الصادرة عن مكتب المحاسب العام للولايات المتحدة الأميركية، أو المعايير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية للارتقاء في أساليب مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة .

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة مراجعة النفقات العامة و الرقابة عليها انطلاقاً من دراسة النفقات و أساليب تبويبها و قيدها و تسجيلها محاسبياً في الموازنة العامة للدولة في سورية و المعدة بطريقة تقليدية (البنود و الرقابة)، و إمكانية تطويرها، وتطوير عملية مراجعة إنفاقها، و الرقابة عليها من قبل أجهزة متخصصة ، مع العمل على اقتراح حلول مناسبة للرفع من سوية عملها و تلافي جوانب القصور و الجمود في عملية المراجعة ، بالإفادة من معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً ، ويتفرع عن هذا الهدف العام الأهداف الفرعية الآتية:

1. تطوير متطلبات إعداد الموازنة العامة للدولة بموجب موازنة البرامج و الأداء مما يساعد في استغلال الأموال العامة ، و إعادة النظر في التبويب المتبع في نظام الموازنة و استخدام أساس الاستحقاق ، ومبدأ التسجيل وفق القيد المزدوج بما يخدم تطوير الموازنة العامة للدولة .
2. الانتقال من الأساليب التقليدية لمراجعة نفقات الموازنة العامة للدولة في سورية إلى الأساليب الحديثة لمعالجة مشكلات مراجعة نفقات الموازنة العامة للدولة في سورية ، و الحد من الهدر في النفقات العامة ، و توفير الأموال للإنفاق في مجالات جديدة .
3. الإفادة من معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية في تطوير عملية مراجعة نفقات الموازنة العامة للدولة في سورية ، و تطوير مهنة مراجعة الحسابات الحكومية في سورية .
4. تطوير أداء الأجهزة التي تُمارس عملية الرقابة و المراجعة لحسابات الحكومة في سورية ، و رفع مستوى تأهيلها لتتمكن من تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية .

فروض الدراسة :

تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات الآتية:

1. إن أساليب مراجعة النفقات العامة المتبعة حالياً في سورية لازالت تُمارس في إطار من الأساليب التقليدية و ذلك في ظل تطبيق موازنة البنود و الرقابة التقليدية ، و بالتالي لا تلبي احتياجات مستخدمي الموازنة و الحسابات الختامية (القوائم المالية) و متخذي القرارات .
2. هناك حاجة لتطوير أداء و رفع مستوى تأهيل الأجهزة الرقابية التي تُمارس عملية الرقابة و المراجعة لحسابات الحكومة في سورية ، لتتمكن من تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية .
3. إن تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية يؤدي إلى رفع كفاءة مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في سورية و معالجة المشكلات التي تُعاني منها عملية المراجعة في سورية.

منهج الدراسة :

اعتمدت الباحثة على أسلوب التحليل الوصفي المستند إلى الأسس النظرية العلمية عند دراسة الجانب النظري لمشكلات مراجعة النفقات العامة ، و ذلك لإظهار الإيجابيات و منعكساتها في تطوير عملية مراجعة الحسابات الحكومية ، و نظراً لضرورة الإفادة من معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة في تطوير عملية الرقابة و المراجعة للحسابات الحكومية لاسيما النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية ، فقد قامت الباحثة بإعداد دراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان، حيث تم تصميم الأسئلة المتعلقة به ، و ذلك بهدف اختبار فروض الدراسة وتم توزيعه على عينة شملت:

- أكاديمي– محاسبة و مراجعة .
- مسؤولي الرقابة المالية العاملين في الجهات الحكومية.
- مراجع في الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- مراجع في الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش.
- محاسب في وحدة حكومية (شؤون مالية، رقابة ومراجعة داخلية، موازنة، حسابات،......الخ).

أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة من المكانة التي تحتلها مراجعة النفقات في الموازنة العامة خاصة في ظل تطور دور الدولة من دور الوسيط إلى دور المحرض لكافة الفعاليات الاقتصادية و الاجتماعية ، و من ضرورة القيام بمراجعة عملية إنفاقها بطرق ناجعة و فعالة لرفع كفاءة تنفيذ النفقات للوصول إلى الهدف الذي رُصدت من أجله النفقة .

و من الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية و المهام الملقاة على عاتقها بوصفها الأجهزة الفنية الكفوءة القادرة على تحمل مسؤولية الرقابة على القطاع العام و التحقق من كفاءة سير العمل ، و من سلامة استعمال الأموال العامة ، و من مطابقة الأعمال المنجزة للتقديرات المستهدفة في الخطط الفرعية و الخطط الشاملة ، و تحديد مدى سلامة سير الأجهزة المالية و المستندية .

و من مدى الاستفادة من معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة و عن مكتب المحاسب العام الأميركي و التي لعبت دوراً هاماً في عملية التطوير الجذري لنظام الحسابات الحكومية وتطبيقها بهدف تطوير عملية مراجعة الحسابات الحكومية – لاسيما النفقات – و رفع كفاءة أداء الأجهزة المعنية بعملية المراجعة .

الدراسات السابقة :

توصلت الدراسات السابقة إلى إبراز الدور الذي يضطلع به المراجعون في عملية الرقابة على النفقات في الموازنة العامة ، و دراسة مفهوم الرقابة و أهدافها و أنواعها و تاريخ الرقابة و أجهزة الرقابة وتذكر الباحثة من هذه الدراسات:

الدراسات السابقة باللغة العربية :

- **دراسة أشرم (1992) :**[١]

تناولت الرسالة المعايير التي يراها الباحث ضرورية لممارسة مراجعة الحسابات للجهات العامة أو المُعانة و التي ينفذها مُفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من خلال استعراض التطور التاريخي للمعايير المهنية المتُعارف عليها في البلدان المتقدمة و التوصيات الصادرة عنها .

و قد توصل الباحث إلى عدد من التوصيات التي تفيد في ضرورة إيجاد عدد من معايير المراجعة السورية الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية و المنبثقة من معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها ، وعرض الصعوبات التي تعترض ذلك و أهمها :

---

[١]- أشرم ، أحمد نوري ،" معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ". رسالة ماجستير، جامعة دمشق / 1992 /

خلو المؤسسة الحقوقية من النص على وجوب إصدار هذه المعايير ، و تحديد الجهة صاحبة الصلاحية بإصدارها .

- **دراسة ياسين (2003) :**[١]

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نظام المحاسبة الحكومية في سورية ، و بيان دور محاسب الإدارة في ضبط هذا الإنفاق . و قد توصل الباحث إلى نتيجة رئيسة مفادها صعوبة ضبط النفقات العامة في سورية و منعها من الهدر و الإسراف في ظل الموازنة التقليدية ، و الأنظمة المالية النافذة ، و ضعف دور الأجهزة الرقابية بكافة مستوياتها في ضبط المال العام من الهدر . كما قدمت الدراسة بعض المقترحات التي توصل إليها الباحث و التي تساعد في حماية المال العام من الهدر .

- **دراسة الخياط (2003) :**[٢]

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم موازنة البرامج و الأداء ، و متطلباتها و منهجية تطبيقها والصعوبات التي تعترض هذا التطبيق ، و طرق إعدادها و تنفيذها و الرقابة عليها ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الموازنة العامة للدولة في سورية ، و توضيح أهم سلبياتها ، و كيفية التغلب على هذه السلبيات، و وضع الأسس و التوصيات اللازمة لتطويرها إلى موازنة البرامج والأداء مع تقديم مشروع مقترح من قبل الباحث لتطبيقها في مركز الطب النووي في دمشق .

و توصلت هذه الدراسة إلى أن الانتقال من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج و الأداء في سورية يحقق العديد من الفوائد رغم مواجهته بالعديد من الصعوبات خاصة في المراحل الأولى للتطبيق ، لذلك فقد قام الباحث باقتراح توصيات للتغلب عليها، و منها : إعادة النظر بالقوانين و اللوائح و الأنظمة المالية و أسس التبويب المستخدمة في الموازنة ، و العمل على إيجاد نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة لتسجيل البيانات المالية ، و حصر نفقات الحكومة، و إعداد تقارير على درجة من الثقة ، و البدء بتطبيق هذه الموازنة تدريجياً و على مراحل ، على أن ينصب الاهتمام أولاً على كيفية التبويب وفقاً لهذا النوع من الموازنات و كيفية ربطه بالهيكل التنظيمي .

- **دراسة بنود (2004):** [٣]

هدفت هذه الرسالة إلى إبراز أهمية الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش) بالإضافة إلى تحديد

---

[١]- ياسين ، أيام ميكائيل ، " واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية في سورية و ترشيده – دراسة تحليلية " . رسالة ماجستير، جامعة تشرين ، / 2003 /.

[٢]- الخياط ، أسامة ،" موازنة البرامج و الأداء و إمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية " . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ،/ 2003 / .

[٣]- بنود ، محمد خالد ، " دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية : الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، معوقات العمل و آفاق التطوير ". رسالة ماجستير ، جامعة حلب ، / 2004 / .

الصعوبات التي تعيق عمل الأجهزة الرقابية الحكومية ، و اقتراح آفاق تطوير عمل تلك الأجهزة بما يتوافق مع التطورات الاقتصادية و المالية الراهنة ، و تناولت هذه الدراسة مفهوم الرقابة و أهدافها وأنواعها و تاريخ الرقابة في سورية قبل إحداث الأجهزة الحكومية ، و واقع الأجهزة الحكومية في سورية ، و الصعوبات التي تعترضها، وقد توصل الباحث إلى عدد من التوصيات للوصول إلى فعالية وجدوى عملية الرقابة الحكومية على هذه المؤسسات ، و أن تُساهم في علاج الكثير من المشكلات التي تفوق كفاءة و فاعلية وظيفة الرقابة الحكومية ، و من هذه التوصيات :

العمل على دمج أجهزة الرقابة (الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) في هيئة واحدة يُطلق عليها اسم ((الهيئة العامة للرقابة الإدارية و المالية)) و ربطها بالسلطة التشريعية أو برئاسة الجمهورية حصراً .

- **دراسة ميالة (2004) :**[1]

هدفت الدراسة إلى التركيز على عيوب موازنة البنود و الرقابة (الموازنة التقليدية) والمشكلات الناجمة عن تطبيقها و قد ركزت على تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية لما له من فوائد ، و بيان صعوبات تطبيقها ، و وضع بعض الحلول و التوصيات التي من شأنها التغلب على هذه المعوقات ، وخلصت الدراسة إلى ما يأتي :

إن تطبيق نظام البنود و الرقابة لا يحقق النتائج المرغوب فيها . و إن الحل الأمثل لتحقيق التنمية و توفير الأموال لأكبر عدد من النشاطات الحكومية يكون بتطبيق الموازنة الصفرية .

و قدمت هذه الدراسة بعض التوصيات التي تفيد في التغلب على الصعوبات التي تعيق تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية ، و منها :

- إعادة النظر في بعض التشريعات التي قد تعيق تطبيق نظام الموازنة الصفرية في سورية .
- البدء بتطبيق هذا النظام فوراً و تدريجياً ، بدءاً من الجامعة السورية لتوفير متطلبات التطبيق من وعي علمي و ثقافي ، مما يساعد في التغلب على الصعوبات التي تواجهه .
- تدريب المدراء و المسؤولين في المستويات الدنيا على العمل الجماعي و إقناعهم بأهداف الموازنة الصفرية و فوائدها على المدى البعيد .

- **دراسة ميالة (2005):**[2]

---

[1]- ميالة ، بطرس ، " إمكانية استخدام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود و الرقابة في إعداد الموازنة العامة و معوقاته – دراسة ميدانية في سورية " . مجلة جامعة عدن للعلوم الاجتماعية و الانسانية ، المجلد السابع ، (العدد الثالث عشر ، / 2004 /)

[2] -ميالة ، بطرس ، " دور محاسب الإدارة في الرقابة على النفقات في الموازنة العامة في سورية " ، اربد للبحوث والدراسات . المجلد التاسع ، العدد الأول ، / 2005 / .

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يضطلع به محاسب الإدارة في عملية الرقابة على النفقات في الموازنة العامة ، باعتباره مُمثلاً لوزير المالية في الوحدات الحكومية ، حيث تم تحليل العوامل المؤثرة على مستوى الرقابة من أجل معالجة أسباب تدني مستواها و العمل على رفع كفاءتها.

و تبين للباحث أن هذه العوامل يمكن تقسيمها إلى عدة مجموعات :

1. عوامل تتعلق بالقوانين و الأنظمة التي يخضع لها عمل محاسب الإدارة مثل القانون المالي الأساسي و النظام المحاسبي الحكومي .
2. عوامل تتعلق بنوعية النفقات مثل الرواتب و الأجور و النفقات الجارية و النفقات الاستثمارية.
3. عوامل تتعلق بآمر الصرف (مدير الوحدة الحكومية) و علاقته بمحاسب الإدارة .
4. عوامل تتعلق بتأهيل محاسب الإدارة .

الدراسات السابقة باللغة الأجنبية :

- Felix , (٢٠٠١) [١]

فحصت هذه الدراسة العلاقة بين المساعدة التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية للمراجعة الخارجية، وتأثيرها في أعمال المراجعة ،وقد اعتمدت الدراسة على البيانات العامة المنشورة لعينة من شركات المراجعة الست الكبرى، و مراجعة أعمال الشركات محل المراجعة في اختصاصات مختلفة ، وباستخدام نموذج الانحدار فإن النتائج تشير إلى أن مدى مساهمة المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية يعدّ محدداً معنوياً في تحديد أعمال المراجعة الخارجية.

و تبين للباحث أنه كلما زادت مساهمة المراجعة الداخلية انخفض حجم أعمال المراجعة الخارجية وبالتالي أتعاب المراجعة .

تشير التحليلات التي توصل إليها الباحث إلى أن العملاء بإمكانهم التأثير في مدى مساهمة المراجعة الداخلية عن طريق الاستثمار في جودة المراجعة الداخلية.

- Ouda ، (٢٠٠٣) [٢]

---

[١] - Felix, JR, and Gramling, A, ٢٠٠١, "The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution", Journal of Accounting Research, (vo.٣٩, NO.٢, .(PP ٥١٣-٥٣٤

[٢]-Ouda, Hassan A. G. "Public Sector Accounting and Budgeting reform: The Main Issues Involved - With special focus on the Arab world", (Beirut: Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), July ٢٠٠٣

أعدت هذه الدراسة في اجتماع تشاوري حول تطوير المحاسبة والإدارة العامة تحت إشراف المكتب الإقليمي لمنظمة الأمم المتحدة (الإسكوا) بعنوان: "إصلاح محاسبة وموازنة القطاع العام: القضايا الرئيسة ذات العلاقة – بالتركيز بشكل خاص في العالم العربي". تضمنت الدراسة مبررات إعدادها والمتمثلة في عدم مواكبة حكومات البلدان النامية و خاصة بلدان العالم العربي للتغييرات الدولية الكبيرة في إصلاحات المحاسبة والموازنة الحكومية، حيث مازالت تتبع نظام موازنة البنود والرقابة التي لم تعد قادرة على توفير المعلومات التي تتطلب الفعالية والفاعلية من قبل الحكومة. وركزت الدراسة بشكل خاص في تناول العيوب الرئيسة لنظام المحاسبة والموازنة الحكومية السائد في العالم العربي المتمثل بنظام المحاسبة ، كما لخصت الحاجة إلى التغييرات في نظام المحاسبة والموازنة الحكومية. إضافة إلى أنها ناقشت علاقة الارتباط بين الإصلاح الإداري وإصلاح المحاسبة والموازنة.

وخلصت الدراسة إلى مناقشة مقترحات تسند وتخلق مناخاً ملائماً لعملية تطبيق إصلاحات المحاسبة والموازنة في البلدان العربية، حيث ناقشتها تحت عناوين رئيسة تتضمن، تغييرات تشريعية، إصلاح إداري، وضع المعايير المحاسبية اللازمة، تطوير نظرة متكاملة لإصلاح الإدارة المالية على مدى عدة سنوات، تغييرات في قدرات تقنية المعلومات ونظمها ، تأسيس إستراتيجية اتصال ملائمة، وبناء مهارات وقدرات لإعداد الموازنة والمحاسبة.

والخلاصة:

تتلاقى معظم الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية في نقطة محورية حول أهمية تبني موازنة مغايرة لموازنة البنود و الرقابة كموازنة البرامج و الأداء أو الموازنة الصفرية و استخدام أساس الاستحقاق في محاولة لتطوير نظم المحاسبة و إحكام الرقابة على عملية الإنفاق المالي الحكومي من خلال أجهزة الرقابة الخارجية ، وتتوزع مواضيع تلك الدراسات في جوانب فرعية كأنواع الموازنات و عرض للتطور التاريخي لأجهزة الرقابة ، في حين لم تناقش أي منها مضامين وأهداف (GAGAS) ومتطلباتها الجوهرية ،رغم أن دراسة أشرم تناولت عدداً من معايير المراجعة الدولية ، و لم تناقش معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً ، كما أنها لم تختبر قابلية تطبيقها على بيئة معينة.

أما هذه الدراسة فهي تركز بشكل أساسي في معايير(GAGAS) و الصادرة عن مكتب المحاسب العام في الولايات المتحدة الأميركية بالإضافة إلى دراسة إمكانية تطبيق معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً ((GAGAS)) في سورية.

الفصل الأول

أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية و أهمية النفقات العامة فيها ، خصائصها و أهميتها تقديراً و إنفاقاً

تمهيد :

تمثل الموازنة العامة للدولة الوثيقة الرئيسة لدراسة المالية لأية دولة من الدول حيث تشكل الموازنة العامة بإيراداتها و نفقاتها المواد الأولية للمحاسبة الحكومية كما تعد نتائج المحاسبة الحكومية مادة أساسية و ضرورية لإعداد تقديرات النفقات و الإيرادات العامة و لعمليات التخطيط المالي .

لذلك تعد عمليات الموازنة و محاسبتها من أهم الوسائل في إدارة الأعمال الحكومية على مختلف مستوياتها ، و الأساس الرئيس لعملية التخطيط و التنظيم و الإدارة و التقويم لجميع الأنشطة في كل وزارة و إدارة حكومية ، الأمر الذي زاد من أهمية تقويم الآثار المترتبة على الأساليب المستخدمة في تبويب الموازنة بما يتناسب مع حسابات و احتياجات و واقع كل دولة و بما يتلاءم و أهداف الخطة القومية ، و ذلك بصورة إجمالية و تفصيلية تمكن من إحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة .

علماً بأنه لم يكن للموازنة أي تأثير على توجيه نشاط الأفراد في اتجاه معين ، وهذا ما كان يسمى بالموازنات الحيادية. إلا أنه بعد التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة والتي أدت إلى تغيير دور الدولة وواجباتها، أصبحت الموازنة أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والمالي والاجتماعي وأطلق عليها الموازنات التدخلية [١].

---

[١]- اللوزي ، سليمان . مرار، فيصل. العكشة ، وائل. إدارة الموازنات العامة بين النظرية و التطبيق .عمان :دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 1997 ،ص12.

المبحث الأول

اعتمادات نفقات الموازنة العامة للدولة

أنواعها و أسس توزيعها

أولاً – الموازنة العامة للدولة ، أهدافها ، ماهيتها ، و أنواعها :

الموازنة هي برنامج مالي سنوي تقوم السلطة التنفيذية بتحضيره و إعداده ، و يعرض على السلطة التشريعية لإقراره ، و يحتوي على تقديرات لمصروفات و إيرادات الدولة لسنة مقبلة لأجل تحقيق الأهداف الاقتصادية .

تعد الموازنة العامة الخطة المالية الرئيسة السنوية و تنهض بدور رئيسي في تكوين الناتج المحلي الإجمالي من خلال الإنفاق الحكومي الجاري و الاستثماري ، و من ثَمَّ تخلق دخلاً و طاقات إنتاجية جديدة في البلاد [١].

و هي البرنامج الذي تضعه الحكومة ليعكس بصورة دقيقة و من وجهة مالية الأهداف العامة للسياسة المالية من خلال توزيع النفقات مثلاً بين مختلف القطاعات ، و يترجم الاختيارات التي تعبر عن مفاهيم مختلفة للأموال العامة ، و تأتي الاعتبارات التنظيمية للدولة أيضاً في المرتبة الأولى ضمن مراحل إعداد الموازنة و الذي بطبيعته يُشكل الحدث الأساسي في إدارة الحكومة لأن إعداد الموازنة ، معناه وضع برنامج للنشاط الحكومي للسنة القادمة و هذا يتطلب معرفة السلطة المختصة بإعداد مشروع الموازنة و ما هو الجهاز الذي يقوم بالدور الأساسي في هذا المجال [٢].

---

[١]- المهايني ، محمد خالد ،الموازنة العامة للدولة الواقع و الآفاق ، مجلة جامعة دمشق – المجلد 16 - العدد الأول – لعام 2000 ، ص 9 .

[٢] - شاهين ،عبد الرحيم. إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح .مجلة الإدارة العامة .الرياض: المجلد السادس والثلاثون .(العدد الثالث1996) ، ص 11.

عرَّف قانون المحاسبة الفرنسي الموازنة بأنها [١]:

وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى لنفس القواعد والتنظيمات القانونية0

أهداف الموازنة العامة للدولة :

- الرقابة على تحصيل الموارد من خلال مقارنة أبواب الموارد بالتقديرات الموضوعة لكل منها.
- التحقق من كون الإنفاق الفعلي في حدود الإنفاق المقدر في الأوجه المخصصة له [٢].
- تحليل الفروق الناتجة عن مقارنة الاستخدامات الفعلية بالاعتمادات المخصصة للتعرف على أسبابها وتحديد المسؤولية عنها.
- خلق روح المبادرة والابتكار وإفساح المجال للمشاركة في إعداد الموازنة، ووضع أهداف ومعايير مقبولة بالإضافة إلى تحقيق التغذية الراجعة [٣].

ماهية الموازنة :

أما عن ماهية الموازنة فإن ذلك يتوقف على الزاوية التي ينظر منها للموازنة [٤]:

- فهي من وجهة نظر السلطة التشريعية تعدّ أداة توجيه و رقابة 0
- أما من وجهة نظر السلطة التنفيذية فهي خطة عمل إجبارية ووسيلة للرقابة الداخلية تلتزم الدولة بتنفيذها لتحقيق الأهداف المرغوبة.
- أما رجال المال والاقتصاد فيرون أن الموازنة أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من خلال توفير الموارد الاقتصادية والاجتماعية .
- ومن وجهة نظر الجمهور العام فهي تمثل البرنامج الذي تلتزم به الدولة لتحقيق الرخاء والعدالة والرفاهية للجميع .

أما في عصرنا الحاضر فإننا نفهم الموازنة على أنها وسيلة لتخطيط السياسات المالية للحكومة ولتنفيذ سياساتها، فهي بذلك تعد مؤشراً لبرنامج الحكومة المالي أوهي برنامجها العملي معبراً عنه بالأرقام0

و مع ظهور التخطيط بالمعنى العلمي في رسم السياسات الاقتصادية و الاجتماعية[٥] تطورت الموازنة العامة للدولة عبر أربع مراحل ارتبطت بها أربعة أنواع للموازنة العامة للدولة وهي : [٦]

---

[١] -Rene Stoum, The budget (London:D . Appleton and Co.١٩١٧), p.٢

[٢]- ww.word-acc.net

[٣]- www.aliahmedali.com/forum/archive/index.php/t-١٢٣٢٦.html

[٤]- الحسيني ، قاسم إبراهيم. علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة. مجلة المحاسب القانوني العربي .عمان: العدد 109 – الربع الأول، لعام 1999، ص 8.

[٥]- المهايني ، محمد خالد ،الموازنة العامة للدولة الواقع و الآفاق ، مجلة جامعة دمشق – المجلد 16 - العدد الأول – لعام 2000 ، ص 16 .

[٦]- المهايني، محمد خالد ، الخطيب ، خالد شحادة ، ميالة ، بطرس ، المحاسبة الحكومية ، جامعة دمشق ، 2011 ، ص 389 .

1- موازنة البنود والرقابة (الموازنة التقليدية (Traditional Budget):

و تعّرف بأنها: "تقدير مفصل لإيرادات الدولة ونفقاتها للسنة المقبلة، مبني على أرقام إيرادات السنين السابقة ومصروفاتها، ومعدل بالتغييرات المتوقعة التي لها تأثير في أرقام الموازنة في العام القادم، ومجاز من السلطة التشريعية "[١]. وبذلك تعدّ أداة في يد السلطة التشريعية و هذا من شأنه أن يعزز من سلطة الشعب في الرقابة و الإشراف نتيجة إخضاع السلطة التنفيذية للرقابة المستمرة على مالية الدولة[٢]، من دون تلاعب أو إسراف [٣]. مما يزيد في درجة الاتفاق في إعدادها [٤].

لكن من ناحية أخرى يركز هذا الأسلوب على الرقابة بشكل مفرط، لدرجة الإضرار بعمليات التقييم والتخطيط و بالتالي لا يوفر قاعدة معلومات صحيحة لصناع القرارات كما أنه يشجع على الإسراف بدلاً من التدبير[٥].

2- موازنة البرامج والأداء (Programs & Performance Budget):

لقد ظهر هذا النوع في الولايات المتحدة الأمريكية [٦]،بهدف إصلاح الجهاز الحكومي فيها[٧]ودفعه للالتزام بالأهداف التي وضعت والعمل على تحقيقها بكفاءة وفعالية عالية[٨]، وتحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة " [٩].

وقد عرّفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء كما يلي[١٠]:

" هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها يمكن لمدراء البرامج التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت – المبالغ ".

3- موازنة التخطيط و البرمجة:(Planning Programming budgeting System):

---

[١]- الأمم المتحدة ، الموازنات الحكومية في الدول النامية ، ترجمة وإصدار المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 17 .

[٢] - الناصر، ناصر عبيد، المالية العامة. منشورات جامعة دمشق.1998.ص195.

[٣]- الأمم المتحدة ، الموازنات الحكومية في الدول النامية ، ترجمة وإصدار المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 17 .

[٤]- شاهين ،عبد الرحيم. إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح .مجلة الإدارة العامة .الرياض: المجلد السادس والثلاثون .(العدد الثالث1996).ص439.

[٥] - Freeman, Robert J. & Craig D. Shoulders, ١٩٩٩, "Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice", ٦thEdition, Prentice Hall, New Jersey, PP. ٧٩-٨٠.

[٦] – المهايني، محمد خالد. منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية..دمشق: وزارة الثقافة 1994..ص17.

[٧] - Jess Burkhead ,Government Budgeting (N.Y:John Wiley & Sons,١٩٦٦) P.١٣٤.

[٨]- مخاريطة، رجاء محمد.تجارب عالمية في تطبيق نظام موازنة الأداء. ورقة مقدمة لحلقة الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأداء الكلي للمنظمات والمؤسسات الحكومية .القاهرة .1996.ص3.

[٩]- الدويري، إبراهيم. الموازنة العامة وموازنة البرامج والأداء.أوراق غير منشورة. وزارة المالية. الأردن.عمان:1999 .

[١٠]- Committee for Economic Development ,Budgeting For National Objectives (N.Y:Ced Publishing,١٩٦٦),P.٣٤.

تعرَّف بأنها " أداة للتخطيط، ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق هدف معين.أي أنها خطة حكومية تتضمن برامج ومشاريع مقترح تنفيذها في المستقبل"[١].

4- الموازنة الصفرية (Zero Base Budgeting):

يتطلب هذا النوع من كل إدارة أن تقدم المسوغات اللازمة لمتطلباتها من الموازنة بدءاً من نقطة الصفر من دون أي اعتبار للماضي[٢] عند إعداد مشروع الموازنة الجديدة في ضوء الأهداف المستهدفة[٣].

وقد عرّفها مؤتمر الأمم المتحدة لدراسة مشاكل سياسة الإدارة والموازنة في الدول النامية الذي عقد في سبتمبر عام 1967 في الدانمارك بالتعريف التالي:

" هو نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في البداية والأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة، وهي أكثر الطرق فاعلية للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقويم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقاً لهذه الاعتبارات " [٤].

و تعد في خطوتين أساسيتين :تكوين رزم(حزم) القرارات[٥] – ترتيب رزم القرارات [٦].

و بما أن رفع كفاءة مستوى التخطيط و إعداد و تنفيذ الموازنة يتطلب و بشكل مُلِحّ تحديث الأسلوب التقليدي في تخصيص النفقات العامة للدولة فلابدّ من الانطلاق من النفقات العامة للوصول إلى التوزيع الأمثل للموارد .

علماً بأن أي نوع من الموازنات و أنظمتها لا يأتي كأنظمة نمطية جاهزة للتطبيق و إنما يجب أن يصمم نظام الموازنة ليناسب البيئة الإدارية الخاصة و وفقاً لمرحلة تطورها مع التركيز على ثلاثة أهداف أساسية ألا وهي التخطيط و التنفيذ و الرقابة ،و إيجاد نوع من التوازن بين هذه الأهداف والتركيز عليها .

---

[١]- ph.huet.notamment et ,j.bravo,l experience francaise de r,c,b,p,u,f,١٩٧٣.p.١٢١ et cite par mr..payasant.

[٢]- Rehfuss .john ,zero-Base-Budgeting, The experience to date ,public personnel management .(Chicago, may - June ١٩٧٧) p١٨١.

[٣]- المهايني ، محمد خالد ،الموازنة العامة للدولة الواقع و الآفاق ، مجلة جامعة دمشق – المجلد 16 - العدد الأول – لعام 2000 ، ص 18 .

[٤]- ميالة ، بطرس ، " إمكانية استخدام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود و الرقابة في إعداد الموازنة العامة و معوقاته – دراسة ميدانية في سورية " . مجلة جامعة عدن للعلوم الاجتماعية و الانسانية ، المجلد السابع ، (العدد الثالث عشر ، / 2004 /) ص 10 .

[٥]- H.Granol Date A.Kinzel ,Zero-Base Budgeting Modest proposal Reform,(committee on Government operations),١٩٨٤,pp.٩٢-٩٣.

[٦]- Rehfuss .john ,zero-Base-Budgeting, The experience to date ,public personnel management .(Chicago, may – June ١٩٧٧). PP . ٦٣ .

و في سورية تتصف الموازنة العامة بالوحدة و الشمول حيث تشمل جميع نفقات الدولة وإيراداتها بما في ذلك فائض أو عجز المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي و مديريات الأوقاف و الإدارة المحلية(١).

لكن نظام الموازنة في سورية لا يزال يمارس ضمن الإطار التقليدي ، إعداداً و تبويباً ، حيث ما يزال نظام الموازنة التقليدية هو النظام المطبق على موازنات كافة الوحدات الحكومية في سورية ، في الوقت الذي ثبت فيه عجز هذا النوع من الموازنات عن تلبية كافة متطلبات التنمية الشاملة في ظل ندرة الموارد لافتقارها إلى الأسس العلمية اللازمة لتلبية هذه المتطلبات (٢).

هذا لا يعني إلغاء هذا النوع و بشكل مفاجئ بل العمل عليه و على موازنة البرامج و الأداء مثلاً بالتوازي حتى تحل محلها ، أي التدرج في التطبيق أي أن يكون تطبيق موازنة البرامج والأداء تدريجياً بحيث لا يطبق دفعة واحدة وذلك بهدف الاستفادة من التطبيق الجزئي الذي تم تنفيذه وتلافي سلبياته وتدعيم إيجابياته (٣).

لذلك فإن آفاق تطويرها في سورية ترتبط بتطوير عمليات التخطيط، والسياسات المالية والاقتصادية والنقدية المرتبطة بها وتوفير الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق أهداف هذا التطوير، وبما يكفل الاقتصاد في الإنفاق ومنع الهدر والإسراف وتحقيق أقصى درجات الفعالية والكفاية الاقتصادية في استخدام واستثمار الأموال العامة للدولة .

و هذا يتطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة والمهام الملقاة على عاتق منظمي الموازنات أو المحاسبين أو الوحدات التنظيمية أو أية حكومة تفكر في تبني هذا النوع من الموازنات، أهمها(٤) توفر الرغبة الجادة لدى القيادات للأخذ بنظام البرامج والأداء (٥) ، و نظام تصنيفها (٦).

و ترى الباحثة أن فاعلية الموازنة الحديثة تعتمد على الوسائل التنظيمية اللازمة للتنسيق بين الأجهزة المالية و الأجهزة الاقتصادية الأخرى إضافة إلى الوسائل الفنية المتوافرة لوضع التقديرات اللازمة بصورة دقيقة و السرعة في التوصل إلى النتائج الصحيحة و السليمة و هكذا تبدو أهمية البحث طبيعة الخطة والعلاقات التنظيمية و الفنية بين الموازنة العامة و التخطيط الاقتصادي في الدراسات

---

(١)- أبو صقر،حبيب. "موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق". جامعة الدول العربية .المنظمة العربية للعلوم الإدارية.عمان:1981.ص7.

(٢)-Ouda, Hassan A. G. "Public Sector Accounting and Budgeting reform: The Main Issues Involved - With special focus on the Arab world", (Beirut: Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), July ٢٠٠٣

(٣)- سعيد فرهود، محمد.علم المالية العامة. مرجع سابق .ص619.

(٤)- الخياط ، أسامة، موازنة البرامج و الأداء و إمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية " . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، 2003/ ص 48 .

(٥)– البطريق. أحمد يونس. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 322.

(٦)– اللوزي، سليمان . مرار، فيصل،العكشة ، وائل. إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق .مرجع سابق ص58.

الخاصة بالمالية العامة ، و ما من شك في أن أهم ما يميز الموازنة العامة الحديثة من الموازنة التقليدية وجود الصلة الوثيقة بين الموازنة أو التخطيط أو البرمجة الاقتصادية ، و لا يمكن في العصر الحاضر بحث قواعد إعداد و تنفيذ الموازنة بدون التعرف على أهمية و طبيعة خطط و برامج التنمية التي أصبحت إطاراً متيناً للموازنة الحديثة و دراسة العلاقات التنظيمية و الفنية بين أجهزة التخطيط و الأجهزة المالية ، كما أصبح من الضروري توضيح كيفية التنسيق بين الموازنة العامة والخطط و برامج التنمية ، مع التركيز على النواحي الإدارية و الفنية و القانونية ، و التعرف على الهيكل التنظيمي لأجهزة التخطيط و تقويم العلاقة التنظيمية بين هذه الأجهزة والأجهزة المسؤولة عن إعداد و تنظيم الموازنة ، و البحث عن طريقة يتم فيها إدخال عناصر فنية وأمور جديدة على طريقة إعداد الموازنة لتواكب المتغيرات و المستجدات في ضوء الواقع [١] .

ثانياً – تبويب الموازنة العامة للدولة (من جانب النفقات فقط) :

1– أهمية النفقات العامة :

تؤدي النفقات العامة دوراً كبيراً في تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي فهي تتزايد بصورة مطلقة أو على شكل منسّق من الناتج المحلي الإجمالي و بصورة عامة ، و عبر التاريخ احتلت النفقات العامة موقعاً مهماً إلى درجة أنها شكلت علامة فارقة تمّ على أساسها التمييز بين المدارس المختلفة للفكر الاقتصادي .

و قد عرّف بيان **(CAS)** رقم/4/ النفقات بأنها : " المبالغ المدفوعة خلال الفترة أو تخص الفترة لاكتساب سلع أو خدمات، باستثناء المبالغ المنفقة لاكتساب ممتلكات ذات قيمة و التي تعترف الحكومة بها كموجودات أو إنفاق لسداد المبالغ المستحقة التي تعترف الحكومة بها كمطلوبات " [٢].

أما إطار **(IASB)** فقد عرّفها بأنها:" الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ موجودات أو تكبد في المطلوبات والتي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية " [٣].

أما **(GAO)** عرّفها بأنها:" الإنفاق الفعلي للنقود وتعني أيضاً صرف المال **(Outlay)** " [٤].

أما القانون المالي الأساسي فعرّف النفقة العامة بأنها :

" تتكون من الإنفاق الجاري على الرواتب والأجور والنفقات الإدارية والتحويلات الاقتصادية والاجتماعية ، والإنفاق الاستثماري لقاء التجهيزات الموردة أو الخدمات المؤداة أو الأشغال المنفذة

---

[١]- سنون ، علي سعيد : المحاسبة و المراجعة الحكومية في دولة قطر : النظرية و التطبيق ، جامعة قطر / 1992 / .ص 66 .

[٢]- INTOSAI ,**"Accounting Standards Framework"**, Statement ٤, Op. Cit, Paragraph2٢.

[٣] - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، فقرة 70 ب.

[٤] - GAO,**"A Glossary of Terms Used in the Federal Budget Process"** Op. Cit, P. ٤٨.

وتسديدات الدين الداخلي والخارجي وفوائده، ورؤوس الأموال العاملة والمنح والهبات وأية نفقات أخرى".[١]

إن نظرة فاحصة للتاريخ المالي لمختلف الدول و استقرائه توضح أن النفقات العامة تخضع إلى ظاهرة عامة ، هي ظاهرة ازدياد النفقات العامة و تنوعها ، والتي أصبحت إحدى السمات المميزة للمالية العامة في جميع الدول على حد سواء حيث تبقى هذه الظاهرة و هي الاتجاه المتزايد المستمر للنفقات العامة قانوناً من قوانين التطور الاقتصادية و الاجتماعية ، تخضع له النفقات في معظم الدول ، و عدم اللجوء إلى تحديد معدل أو نسبة للإنفاق العام لأن ذلك معناه التعامل مع اقتصاد ساكن عديم الحركة.

أ- التطور التاريخي لمفهوم النفقة :

رافق تطور الفكر الاقتصادي للدول تغير في وجهة النظر حول آلية إدارة النفقات العامة للدولة . ففي ظل الفكر الاقتصادي الطبيعي للدولة اتجهت الأفكار الاقتصادية لتبني نظام الدولة الحارسة بحيث تتولى الدولة الوظائف التقليدية من أمن و.....، و بالتالي بدون أية آثار اقتصادية أو اجتماعية ، و ما يميز هذا النوع هو انخفاض حجم النفقات ، و قلة أنواعها .

و نتيجة للأزمات الاقتصادية و السياسية التي تعرضت لها المجتمعات الرأسمالية تم التخلي عن مبدأ حيادية النفقة و الاتجاه نحو سياسة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بغرض تحقيق التوازن الاجتماعي و الاقتصادي و تحقيق زيادة في معدل النمو الاقتصادي القومي ممّا أدّى إلى زيادة حجم الإنفاق العام و تغير مفهومه و طبيعة دوره ،و ما يميز هذا النوع هو ازدياد حجم النفقات و تنوعها .

أما في ظل الفكر الاشتراكي الذي هدف إلى توزيع موارد الإنتاج بين مختلف الاستخدامات و تحقيق التوازن بين الإنتاج و الاستهلاك وفقاً لخطة قومية شاملة ، ازدادت مساهمة الإنفاق العام في تكوين الناتج المحلي الإجمالي [٢].

من هنا يمكن عدّ الإنفاق العام أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية الكلية الواقعة ضمن مجموعة السياسات المتبناة و التي تستخدم لتحقيق أهداف تلك السياسات لبلد ما ،هذا مع التأكيد على وجود علاقة وثيقة بين الإنفاق العام و الأدوات الأخرى للسياسة العامة ،[٣] فالتحدي الذي يواجه التدخل الحكومي يتمثل بضمان مستوى من الإنفاق العام ،يكون متسقاً مع تحقيق الاستقرار على صعيد الاقتصاد الكلي ، لأن التخلف الاقتصادي لا يعني بالضرورة ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع بقدر ما يعني

[١]- المادة رقم / 1 / من المرسوم التشريعي رقم / 54 / لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي .
[٢] - حجازي ، محمد أحمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة السادسة، عمان، 2002 ، ص 112 .
[٣]- الصعيدي ، إبراهيم أحمد ، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998، ص239.

سوء إدارة تلك الموارد و عدم توزيعها التوزيع الأمثل بما يضمن تحقيق مستوى ملائم من الدخل الحقيقي للفرد.

إن النفقات العامة في سورية تؤثر على متغيرات الاقتصاد الكلي و من أهمها مستوى التشغيل سواء بطريقة مباشرة أم غير مباشرة ، كما تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك الخاص و الاستثمار .

و في دولة نامية كسورية تبرز أهمية الجانب الإنفاقي من الموازنة حيث يواجه الاقتصاد السوري حاجات عامة متنامية في كل الاتجاهات و قدرات تنظيمية متواضعة و مصادر إيرادات محدودة.

و يعدّ الإنفاق العام أهم آليات التدخل الحكومي بهدف التعويض عن جوانب الفشل في آليات عمل اقتصاد السوق ، و ضمان عدالة توزيع الموارد المتاحة (في سورية في مجال المالية العامة ، نقف على مفترق مركزي بتراجع الإيرادات بصورة دراماتيكية ، مما يستلزم عمل مراجعة تقييمية شاملة في هيكلية الإيرادات و تداعياتها في مجال النفقات) .

و بناء على ما سبق تذكر الباحثة أهم مبررات تناول موضوع تدقيق النفقات :

- الدور الكبير الذي تلعبه النفقات في تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي في الدول التي بلغت مراحل متقدمة من النمو ، و في دفع عجلة التنمية في الدول النامية .
- بروز ظاهرة تزايد النفقات ، و هدر المال العام في بعض المجالات .
- أهمية مساهمتها في عملية التكوين الرأسمالي ، و بالتالي الانتعاش الاقتصادي .
- صياغة علاقة النفقات في سورية بمتغيرات الاقتصاد الكلية و ذلك لاعتمادها كأساس في رسم السياسة الإنفاقية بصورة خاصة و السياسة المالية بصورة عامة .

فالنفقة العامة إذا لم تعد ترفاً بل أصبحت ضرورة حتمية ، و لم تعد حياديتها أمراً مرغوباً به ، فهي لم تعد مقتصرة على الأمن و الدفاع بل امتدت لتشمل الإنفاق على الصحة و التعليم و غيرها ، والتي هي الأساس في رفع إنتاجية العامل (١).

و بالتالي يجب تحديد أسباب تزايد نفقات الدولة و كيفية ترشيدها و ضبطها .

ب- حجم نفقات الدولة وكيفية ترشيدها.

مع تطور وظائف الدولة لم يعد دورها مقصوراً على تلك الضيّقة التي تتميز عن أدوار النشاط، الخاص بل امتد هذا الدور إلى أعمال الإنتاج و التوزيع. و عليه يجب أن تستهدف نفقات الدولة إشباع الحاجة العامة وتحقيق العدالة،(مبدأ المساواة)(٢) .

- **أسباب تزايد نفقات الدولة:**

---

(١)-Pomeranz, F., Accounting and Third World Corruption: A Summons, IBF Net Site, ٢٥ November ٢٠٠٠, P.P.١-١٠.

(٢)- www.startimes.com

تعد ظاهرة تزايد نفقات الدولة ظاهرة عامة تسود كل دول العالم على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية فهناك عدة أسباب لتزايد النفقات العامة كانخفاض قيمة النقود وتغير النظم المالية والمحاسبة واتساع إقليم الدولة وزيادة الدخل القومي وقد أرجع الاقتصادي الألماني " أدولف فاجنر" هذه الزيادة إلى توسع الوظائف الرئيسة للدولة وحرصها على القيام بوظائف جديدة ،[١]فبعد أن كانت تكتفي بتسيير المرافق العامة والدفاع والأمن و العدالة تغير هذا الوضع في القرن العشرين حين ظهرت مساوئ النظام الرأسمالي الحر مما أدى إلى انقضائه وظهور السياسات التدخلية خاصة في المجال الاقتصادي.

- **<u>ترشيد نفقات الدولة.</u>**

المقصود بترشيد الدولة نفقاتها هو أن تحقق الأهداف المحددة باستخدامها لمواردها على أحسن وجه ممكن و الحيلولة دون إسرافها أو تبذيرها، ونشير إلى بعض صور التبذير التي ترتكبها الإدارة العامة خاصة في الدول النامية والذي يمكن تجنبه أو على الأقل الحد منه بإجراءات بسيطة، و نذكر أهمها فيما يلي :[٢]

- ضرورة اقتصاد الدولة في مصاريفها تجنباً لصور الإسراف والتبذير.
- أن تكون الغاية من نفقات الدولة تحقيق النفع العام [٣].
- تحديد أولويات للإنفاق العام حسب الأهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها، فتوفير مياه الشرب أولى من بناء معمل للمياه الغازية وبناء مستشفى أفضل من بناء مولات تسوق ضخمة ، وإقامة مصنع للطاقة أفضل من استيراد الأدوات الترفيهية.
- الابتعاد عن أماكن النفقات غير المنتجة أو التي تكون إنتاجيتها معتمدة على المظاهر (كالاحتفالات الضخمة المكلفة) لا على الفوائد .
- ضرورة توزيع و إعادة توزيع نفقات الدولة توزيعاً عادلاً بين مختلف المناطق حتى تتحقق التنمية المتكاملة التي يستفيد منها جميع السكان وليس منطقة محدودة مثل العاصمة وتجاهل المناطق النائية.
- ضرورة فرض رقابة فعالة على كل عمليات الإنفاق العام وذلك بالتأكد من صرفه في المجالات المخصص لها وفي حدود القوانين وفي غياب كل إسراف أو تبذير أو اختلاس وما يتبع ذلك مع ضرورة معاقبة المخالفين .
- فرض الرقابة يتطلب رفع كفاءة الأجهزة المختصة بعملية الرقابة ، و اعتماد معايير رقابية دولية .

---

[١]-Pomeranz, F., Accounting and Third World Corruption: A Summons, IBF Net Site, ٢٥ November ٢٠٠٠, P.P.١-١٠.

[٢] - عوض الله ، زينب ، " مبادئ المالية العامة " ، كلية الحقوق ،جامعة الاسكندرية و بيروت العربية – الدار الجامعية ، 1998 ، ص 63.

[٣]- الصعيدي ،إبراهيم أحمد ، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998، ص239.

2 - تبويب النفقات في الموازنة

يقوم النظام المالي في الجمهورية العربية السورية على وجود عدد من الموازنات يمكن تبويبها فيما يلي:

- الموازنة العامة الموحدة للدولة وتتضمن اعتمادات الإنفاق العام وتقديرات الإيرادات العامة بشقيها الجاري والاستثماري.
- الموازنات التقديرية للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، وهي موازنات لاعتمادات الإنفاق الجاري للمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي و تعد استناداً إلى الخطط السنوية لكل منها، وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق قاعدة الصوافي.
- الموازنات المنفصلة لكل من وحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف، وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة وترتبط بها وفق قاعدة الصوافي .

مع العلم أن الطرق المتبعة في تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية لازالت تمارس ضمن إطار من التقليدية ، و رغم تطورها في عام 1984 إلا أنها ما زالت بواقعها الحالي غير قادرة على تلبية حاجات الخطة و التخطيط المالي من المعلومات و البيانات المالية [١] .

تبويب النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية [٢] :

حددت المادة (8) من القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 الذي سيعدّ نافذاً من2008/1/1، وتعديلاته تبويب النفقات العامة في سورية بما يلي[٣]:

- **تبويب وظيفي :** وهو التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة.
- **تبويب إداري :** وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل جهة عامة تابعة لها فرع مستقل .
- **تبويب نوعي :** وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة وذلك بالشكل الذي يظهر فيه التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية والذي يقوم على أساس

---

[١]- المهايني ، محمد خالد ،الموازنة العامة للدولة الواقع و الآفاق ، مجلة جامعة دمشق – المجلد 16 - العدد الأول – لعام 2000 ، ص 37 .

[٢]-المهايني، محمد خالد ، الخطيب خالد شحادة ، ميالة بطرس ، المحاسبة الحكومية ، جامعة دمشق ، 2011 ، ص 318 .

[٣] – المادة رقم / 8 / من المرسوم التشريعي رقم / 54 / لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي .

تخصيص باب مستقل لكل نوع من أنواع هذه النفقات وعلى أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود محددة وكل بند إلى فقرات .

- **تبويب إقليمي :** وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية العربية السورية .
- **التبويب الاقتصادي:** وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة ويحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية .

واستمراراً لعملية تطوير تبويب الموازنة العامة للدولة وتحديثها ، تم بموجب قرار وزارة المالية رقم 4880/و تاريخ 2001/9/20. تطوير تبويب لنفقات الموازنة العامة للدولة في سورية وفق قطاعات وإدارات الدولة، وجهاتها العامة، ومؤسساتها الاقتصادية .

كما صدر دليل عناوين البنود بموجب تعليمات وزارة المالية رقم 26/ب.ع1/25 تاريخ 1984/6/10، حيث تضمن هذا الدليل تحديداً للنفقات التي تصرف من اعتمادات هذه البنود وفقاً لأحكام التبويب النوعي للموازنة العامة للدولة في سورية.

لكن بعض الدول المتقدمة (كالولايات المتحدة الأميركية مثلاً)، تستخدم نوعاً متطوراً من التبويب وهو(التبويب وفقاً للبرامج والأنشطة) الذي يهدف إلى الاهتمام بما تقوم به الحكومة، وليس بما تنفقه فقط ، لتأمين سلامة تنفيذ برامج الحكومة وسياستها[1] .

مما تقدم تجد الباحثة أنه يجب على الدولة لتحقيق قاعدة المنفعة القصوى أن توجه نفقاتها إلى إشباع الحاجات العامة ، الأمر الذي يقتضي دراسة متطلبات الاقتصاد و المجتمع و مقدار الحاجة إلى مختلف المشاريع و أن تفاضل بينها وفق جدول للأولويات يعتمد على طبيعة المشكلات التي يواجهها الاقتصاد القومي و توجه نفقاتها إلى كل من هذه المشاريع وفق ما يحققه كل منها من منافع جماعية بالحجم والكم و النوعية و التوقيت المناسب مراعين ما يضيفه كل مشروع إلى الدخل القومي والتشغيلي والطاقة الإنتاجية و مدى حاجة المشروع لاستخدام الموارد الاقتصادية المحلية و العملات اللازمة للإنشاء والإنتاج .

ثالثاً – إعداد الموازنة العامة للدولة

الإطار القانوني الناظم لعملية إعداد الموازنة في سورية:

هناك مجموعة متكاملة من القوانين و الأنظمة و التعليمات التنفيذية الصادرة في الجمهورية العربية السورية و الناظمة لعملية إعداد الموازنة وهي :

[1] ـ أحمد،عبد الله عبد السلام. أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات. القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.2000.ص42.

1. دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 3/13 /1973 والمنشور في الجريدة الرسمية.
2. قانون الإدارة المحلية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم / 15 / تاريخ 1971/5/11 ، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، الجزء الأول ، (العدد : 20) ص 875 .
3. النظام المالي الخاص بوحدات الإدارة المحلية الصادر بالقرار رقم 347 لعام 1972، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، الجزء الأول ، (العدد : 11) ص 408 .
4. قرار القيادة القطرية رقم /325/ تاريخ 1977/11/12.
5. تعليمات وزارة الإدارة المحلية رقم 62/13 /م / 1/ 4 تاريخ 22/ 9 /1984.
6. قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 4/م و تاريخ 1986/9/27.
7. بلاغ وزارة الإدارة المحلية رقم 61/8/م/2/3 تاريخ 1987/2/21 .
8. القانون رقم / 2 / لعام 2005 ، بشأن المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي .
9. المرسوم التشريعي رقم/ 54 / لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي ، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، (الجزء الأول) ، العدد (1) لعام 2006.
10. المرسوم التشريعي رقم / 488 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، (الجزء الأول) ، العدد (53– مكرر) لعام 2007.
11. النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم /490/ لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، (الجزء الأول) ، العدد (53– مكرر) لعام 2007.
12. دليل الحسابات في النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم رقم /490/ لعام 2007 .

حيث نصت المادة (71) من الدستور السوري على أن لمجلس الشعب صلاحية إقرار الموازنة العامة وخطط التنمية ، وبناء على هذه القاعدة الدستورية فإن النفقات العامة، واعتمادات الوزارات والدوائر الحكومية، تتحدد سنويا ً بموجب قانون الموازنة العامة الذي يعدّ التشريع الذي تستند إليه الجهات العامة في الدولة في الإنفاق العام، الذي يصدر قبل بداية السنة المالية[1].

[1]- الفقرة / 4/المادة / 71 / من دستور الجمهورية العربية السورية، الصادر بتاريخ 3/13 /1973 و المنشور في الجريدة الرسمية.

ونصت المادة (74) من الدستور على وجوب عرض مشروع الموازنة العامة للدولة على مجلس الشعب قبل شهرين من بدء السنة المالية ، بحيث لا تعدّ الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس[١] ، و بما أن لكل سنة مالية موازنة واحدة ، فيحدد مبدأ السنة المالية بقانون بموجب المادة (76) من الدستور [٢].

ووفقاً لأحكام القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2007 عُرّفت :

- **الجهة العامة ذات الطابع الإداري :**

" شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن ودفاع وعدل وخدمات صحية وتعليمية وخدمات اجتماعية والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية " .

- **الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي :**

" شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي و الإداري و يساهم في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو سياحياً أو مالياً و يقوم بهذا النشاط مباشرة أو بواسطة ما ينشئه أو يساهم فيه أو يرتبط به من شركات أو منشآت ، (حتى الجمعيات التعاونية أو الشركات المؤممة) " ، فهو يعدّ شخصاً من أشخاص القانون العام أو جهازاً من أجهزة القطاع العام .

و من الجدير بالذكر أن المفاهيم المحاسبية المستخدمة في إعداد بيانات مشروع الموازنة العامة للدولة تختلف في الجهات العامة ذات الطابع الإداري عنها في الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ، ففي حين يعتمد المحاسب في الجهات الأولى على مفاهيم تناسب النشاط الحكومي لتساعده عند تقدير الإنفاق و الإيراد مثل : الأساس النقدي – مبدأ سنوية الموازنة – و مبدأ عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة ، فإن المحاسب في الجهات الأخرى يعتمد على مفاهيم محاسبية أخرى مثل : أساس الاستحقاق – القياس الكمي و المالي – مفهوم الموجودات و المطاليب – النفقة الجارية و النفقة الاستثمارية [٣].

وأكد النظام المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم(54) لعام 2007 على أنه يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج ويستمر العمل في

---

[١]- المادة 74 من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 3/13/ 1973 و المنشور في الجريدة الرسمية .

[٢]- المادة 76 من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 3/13/ 1973 و المنشور في الجريدة الرسمية .

[٣]- المهايني ، محمد خالد ، " منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية " لعام 1994 ،ص 166–167 .

اتّباع الأساس النقدي لحين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق(علماً بأنه لم يتم استخدام هذه المبادئ حتى تاريخه) [1].

و تم الاستناد إلى المفاهيم التي جاءت بها نظرية الأموال المخصصة دون تعديل أو تحديث .

التحديات و الصعوبات التي تواجه الإدارة المالية في إعداد الموازنة :

- أسلوب إعدادها تقليدي يعتمد على المعيار التاريخي و لا يتطرق إلى التخطيط المالي متوسط و بعيد الأجل.
- المبالغة في طلب الدوائر الحكومية لمخصصات الإنفاق دون مراعاة الأولويات الوطنية أحياناً .
- عدم شمول الموازنة العامة لكافة إيراداتها و نفقاتها .
- عدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الموازنة العامة بالنتائج المستهدفة المراد الوصول إليها، و عدم توفر قاعدة بيانات شاملة و محدثة و آلية.
- نقص الكفاءات البشرية المؤهلة العاملة في قطاع المالية وصعوبة استقطابها و قصور برامج التدريب.
- عدم توافر نظام مالي محوسب متكامل و مترابط يخدم الحكومة و العاملين (خاصة الماليين) والمراجعين (داخليين و خارجيين) على الوجه الأمثل .
- عدم مواكبة البيانات المالية المنشورة مع الأدلة و المعايير الدولية الحديثة التي تراعي مبادئ الشمولية و الشفافية و الوضوح ، لاسيما معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً .

النهوض بالآلية المتبعة في إعداد الموازنة :

سيعتمد ذلك على اتّباع أحدث الأساليب العلمية في تقدير الإيرادات المحلية و النفقات العامة، بحيث يتم مراعاة التطورات و المستجدات الاقتصادية المحلية و الدولية . مما يساعد وزارة المالية في تحديد توجهات السياسة المالية و رسم أبعادها المستقبلية بما يكفل التخصيص الأكفأ للموارد المالية المتاحة .

كما ستساعد هذه الآلية الوزارة في :

✓ التخلص كلياً من أسلوب التفاوض التقليدي في تخصيص النفقات العامة من خلال تحديد سقف كلي للإنفاق العام لضمان عدم تجاوز الموارد المستهدفة .

---

[1]- الفقرة / ب / من المادة رقم 5 من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2007 .

- ✓ تحديد سقوف جزئية لإنفاق كل وزارة و دائرة حكومية تراعي الأولويات القطاعية و تحقيق الأهداف الوطنية [١] .
- ✓ ربط هذا الإنفاق بالنتائج المستهدفة المراد الوصول إليها من خلال مؤشرات أداء لذلك تتماشى ومفهوم الموازنة الموجهة بالنتائج، حيث سيؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تحقيق مستوى عال من التقيد والالتزام بقانون الموازنة العامة ، و تحسين مستوى الشفافية المالية ، و كذلك تحسين مستوى الخدمات الحكومية المقدمة للمواطنين و الماليين و المحاسبين ، و تقوية جانب المساءلة في الوزارات و الدوائر الحكومية فيما يتعلق بنوعية الخدمات ، و توقيت تقديمها للمستخدم النهائي ، الأمر الذي يتطلب هيكلاً وآليات محاسبية للموازنة العامة لا مركزية .

بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يُستخدم نظام إدارة المعلومات الحكومية GFMIS و الذي يساعد الوزارة في الوقوف آنياً على الإنفاق الفعلي لكل وزارة و دائرة حكومية ، و تحسين كفاءة الرقابة المالية وإدارة التدفقات النقدية بشكل أفضل و مساعدة الوزارات و الدوائر الحكومية في إعداد موازناتها بشكل أكثر دقة ، و كذلك استحداث برامج تدريب شاملة لمعدي الموازنات في الوزارات والدوائر الحكومية على أساس دوري و منتظم من أجل رفع مستوى كفاءتهم لتنسجم مع أهداف هذه الإستراتيجية .

و ترى الباحثة أن تطوير النظام المؤسساتي الحقيقي – الذي يستند إلى المبادئ العلمية ويستفيد من الإمكانيات المعنوية و المادية الخلاقة و التي تدار بشكل منطقي– أمر ضروري لتحقيق سياسة مالية واستثمارية ناجحة و قابلة للتنفيذ بحيث تخرج الموازنة متكاملة و منفذة بشكل دقيق و حقيقي لا أن تكون مجرد أحلام تتحطم على صخرة القرارات البيروقراطية الجامدة .

و بالتالي يجب أن تهتم الأجهزة الحكومية بالتعرف على الخطط و برامج التنمية التي أصبحت إطار اً متيناً للموازنة الحديثة و دراسة العلاقات التنظيمية و الفنية بين الأجهزة المالية كما أصبح من الضروري توضيح كيفية التنسيق بين الموازنة العامة و خطط و برامج التنمية مع إعطاء نموذج عن كيفية استخدام الموازنة العامة في تنفيذ الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية بحيث يكون التركيز على النواحي الإدارية والفنية و القانونية ، و التعرف على الهيكل التنظيمي لأجهزة التخطيط ، و تقويم العلاقة التنظيمية بين هذه الأجهزة و الأجهزة المسؤولة عن إعداد الموازنة العامة .

---

[١]- فخري ، مرار فيصل. ، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة. دار مجدلاوي عمان.1995 - ص 93.

المبحث الثاني

تنفيذ النفقات الفعلي و أساليب الإشراف عليها

أولاً– الإطار القانوني الناظم لعملية الإنفاق الحكومي و تنفيذ الموازنة في سورية:

هناك مجموعة متكاملة من القوانين و الأنظمة و التعليمات التنفيذية الصادرة في الجمهورية العربية السورية و الناظمة لعملية إنفاق الأموال العامة التي خصصت لها اعتمادات في الموازنة و آلية تسجيلها في الدفاتر المحاسبية و هي :

1. دستور الجمهورية العربية السورية، الجمهورية العربية السورية ، لعام 1973.
2. نظام اللوازم رقم (32) لعام 1993، وزارة المالية، الجمهورية العربية السورية .
3. نظام العقود الموحد رقم (51) لعام 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ،(الجزء الأول) العدد (52) لعام 2004.
4. دفتر الشروط العامة للجهات العامة في الدولة الصادر بالمرسوم رقم (450) لعام 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، (الجزء الأول) ، العدد (2) لعام 2005.
5. القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ، (الجزء الأول) ، العدد (1) لعام 2006.
6. النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (488) لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ،(الجزء الأول) ،العدد (53– مكرر) لعام 2007.
7. النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم (490) لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية ،(الجزء الأول) ،العدد (53– مكرر) لعام 2007.

ثانياً– مراحل تنفيذ النفقات العامة في الموازنة:

لا تقتصر مهمة تنفيذ الموازنة على مجرد تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات التي أدرجت في الموازنة بل عليها أن تتبع أثار هذه العمليات على الاقتصاد القومي وأن تراقب اتجاهاتها نحو الأهداف الاقتصادية المنشودة حتى تستطيع تعديل سياساتها الإنفاقية و الإيرادية إن لزم الأمر[١] ، و على مرحلة التنفيذ مواجهة كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقديرات بالواقع [٢].

[١]- المحجوب ، رفعت : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، / 1990 / .
[٢]-Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.

تبدأ هذه المرحلة بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة، أما في حال تأخر صدورها، فيعمد المحاسب إلى الصرف وفق الموازنة الشهرية (الاثني عشرية) أي بمعدل (12/1) من اعتمادات السنة المالية المنقضية.

و تُنفذ الموازنة العامة للدولة بعد مراعاة الأمور التالية:

- أن تنفذ الموازنة كما تم إقرارها من قبل السلطة التشريعية، على أن تراعى الحدود المالية كما رسمتها الموازنة العامة ، وأن تلتزم بها.
- استخدام أسلوب المناقلات في الاعتمادات بغية توفير المرونة في تنفيذ الموازنة العامة لمواجهة الظروف المتغيرة التي تختلف من دولة لأخرى [١].

عند تنفيذ الموازنة لدى كل من جهات القطاعين الإداري والاقتصادي في الدولة، نلاحظ اختلاف المجموعة المستندية والدفترية، والتقارير الدورية والختامية المستخدمة في كلٍ منهما .

ففي الجهات العامة ذات الطابع الإداري، و بعد الموافقة على الاعتمادات للوحدة الإدارية الحكومية، وصدور قرار توزيع الاعتمادات لكل من العمليات الجارية والاستثمارية، تبدأ عملية التسجيل في المحاسبة الحكومية حيث يتولى المحاسب إثبات العمليات، وتسجيلها في دفتر مفردات نفقات الموازنة وفق أسلوب القيد المفرد، نظراً لعدم تنفيذ أسلوب القيد المزدوج حتى الآن حسب القانون المالي الأساسي.

كما يتم تسديد جميع أنواع الصرفيات من خلال إنشاء (أوامر الصرف، أوامر دفع ، وعمليات الحفظ في حساب الأمانات)عن طريق دوائر الخزينة في مديريات الماليات المختصة[٢].

أما حسابات تنفيذ الموازنة العامة فيتم مسكها لدى كل من محاسبي الإدارة، ودوائر الخزينة، وتجري المطابقات الدورية بين سجلات الدوائر الحكومية، وسجلات مديرية الحسابات، والخزينة المركزية في وزارة المالية.

و من أجل إحكام الرقابة على إنفاق الأموال العامة فقد تم تقييد تنفيذ النفقة العامة بقواعد وأصول محددة ، و ذلك للتأكد من أنها تمت وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، وفي الغايات التي أجازتها السلطة المالية من دون أي تلاعب أو إساءة استعمال.

علماً أن تنفيذ النفقة يستوجب عموماً الأمور التالية:

- أن تكون هناك رابطة حقوقية بين الدولة ودائنيها.

---

[١]- حشيش ، أحمد عادل ، " أساسيات المالية العامة " عام 1992 ، ص 307 .

[٢]- دهمش ، نعيم : الرقابة الحكومية بين المفهومين التقليدي والحديث ، دراسة قدمت على اللقاء العلمي الذي عقدتها لمنظمة العربية للعلوم الإدارية في تونس ، أيار / 1983 / .

- أن تتأكد الدولة من قيام الدائن صاحب العلاقة بالعمل المطلوب منه، وأن تحدد مقدار الدين المتوجب على هذا العمل.
- أن يصدر مدير الخزينة أو رئيسها أمراً بدفع قيمة النفقة المطلوبة (الذي يُصدر أمراً بدفعها) من قبل المراجع المختصة في الدولة.

إضافة لوجود سلسلة من العمليات التي لا بد من إتمامها قبل تنفيذ النفقة العامة فعلياً، وقد جرت معظم النظم والتشريعات على تقسيم هذه العمليات إلى أربع مراحل هي: [عقد النفقة- تصفية النفقة- الأمر بصرف النفقة (و هي من اختصاص الموظف الإداري) - تأدية النفقة (من صلاحية الموظف التنفيذي)].ويؤكد القانون المالي الأساسي للدولة في سورية، وكذلك النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري على هذه المراحل.

وفيما يلي مراحل تنفيذ الموازنة في كل من القطاعين الإداري و الاقتصادي :

1- عقد النفقة :

أ- تعريف عقد النفقة:

يعرف القانون المالي الأساسي عقد النفقة بقوله " هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة " [١].

بمعنى أنها الرابطة القانونية التي تنشأ بين الدولة و دائنيها متى توافرت الاعتمادات اللازمة لصرف النفقة في موازنة الدولة العامة.

على أن ينشأ هذا العقد طبقاً للقوانين والأنظمة المرعية و يقوم به الوزير أو من ينيبه ، ويتمتع عقد النفقة بسلطة تقدير العمل الذي يقوم به وتقويمه ضمن الإطار القانوني والتنظيمي للعقد و في حدود للاعتمادات المرصودة في موازنة الدولة لسنة مالية معينة (فالعقد محدود بفترة الموازنة، ولا يجوز أن تعقد النفقة بعد ذلك) .

ب- أنواع عقد النفقة [٢]:

يمكن أن نميز بين نوعين من عقد النفقة **من حيث مداه ومدة تنفيذه :**

العقود الدائمة: يتجاوز مفعولها السنة المالية التي أبرم العقد من خلالها ، فهي ذات صفة دائمة وثابتة تتجدد سنة مالية بعد أخرى تلقائياً. و**العقود المؤقتة:** ينتهي مفعولها بتنفيذ الغاية التي أبرمت لأجلها.

أما **على أساس حرية إرادة صاحب السلطة المختصة في عقد النفقة** فيمكن أن نميز بين **العقود الإرادية:** تقوم على أساس إرادة السلطة المختصة بترتيب التزام عليها نتيجة إحداث مركز قانوني

[١]- المادة رقم / 1 / من القانون المالي الاساسي ،الصادر بالمرسوم التشريعي رقم/54/ ، المنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية الجزء الأول، العدد (1) لعام 2006،
[٢]- المهايني ، محمد خالد - ميالة ، بطرس – الخطيب ،خالد ، المحاسبة الحكومية ، جامعة دمشق ، لعام 2010-2011 ، ص 448 .

للآخر (كإيفاد عامل بمهمة رسمية)، **والعقود غير الإرادية** : تنتج عن أعمال مادية يترتب عليها أثر قانوني غير مباشر كصدور حكم قضائي على الدولة لمصلحة أحد الأفراد .

والأصل في عقد النفقة أن يصدر عن السلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة، ولكن هناك بعض الأعمال التي تصدر عن كل من السلطتين التشريعية والقضائية، وتكون بمنزلة عقد نفقة ترتب التزاماً على الدولة ، و تكون ذات صبغة إرادية ، كإقرار قوانين خاصة تتضمن التعويض عن المتضررين بكوارث طبيعية ولا حاجة إلى صدور قرار عن السلطة التنفيذية.

ج- صلاحية عقد النفقة:

نصّت المادة /20/ من المرسوم **(54)** لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي على ما يلي[١] "يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً".

في القطاع الإداري :

نصّت المادة /10/ من المرسوم **(488)** لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري على ما يلي [٢]:

يتولى عقد النفقة [٣]:

- الوزير بالنسبة إلى نفقات وزارته والإدارات العامة التابعة لها.
- رئيس مجلس الشعب، ورئيس مجلس الوزراء، ووزير شؤون رئاسة الجمهورية، كل بالنسبة إلى نفقات جهته.
- المحافظ بالنسبة إلى نفقات المحافظة بجميع إداراتها.
- رؤساء البعثات الدبلوماسية في الخارج.
- رؤساء البلديات بالنسبة إلى نفقاتها.
- مديرو الهيئات والإدارات العامة ذات الاستقلال المالي.
- كل من منحه القانون سلطة عقد النفقة، وذلك بالنسبة إلى جميع الجهات الأخرى المشمولة بأحكام هذا النظام .

لعاقد النفقة أن يفوض اختصاصه إلى العاملين الخاضعين لإشرافه على أن يكونوا من العاملين في الفئة الأولى.

---

[١]- المادة/20/ من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006،مرجع سابق.

[٢]- بلاغ عام رقم / 33 / تاريخ 2008/12/24 الصادر عن وزارة المالية – مديرية الموازنة العامة .

تعليمات وزارة الإدارة المحلية رقم 62/13 /م /4/1 تاريخ 9/22 /1984

[٣] - المواد / 8 – 9 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006،مرجع سابق .

في القطاع الاقتصادي :

حدد القانون رقم (2) لعام 2005 عاقد النفقة بأنه المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أوالمنشأة العامة ذات الطابع الاقتصادي ، ولعاقد النفقة تفويض أحد العاملين فيها ببعض صلاحياته ضمن الحدود والشروط التي يحددها في صك التفويض(١).

د- شروط عقد النفقة:

أوجبت المادة /20/ من القانون المالي الأساسي أن يتم عقد النفقات العامة في حدود القوانين والأنظمة و الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة(٢). وقد اشترطت المادة (9) من المرسوم رقم (488) لعام 2007 في عقد النفقة(٣)، و المادة (22) من المرسوم رقم (489) لعام2007(٤) :

- أن يعقد من قبل السلطة المختصة .
- أن يكون مطابقاً من حيث شكله وموضوعه لحكم القوانين والأنظمة النافذة.
- أن يكون معقوداً على الاعتمادات المخصصة له في الموازنة (و في الموازنة التقديرية والموازنة الاستثمارية للقطاع الاقتصادي مع مراعاة أحكام المادة 13 من هذا النظام) وفي حدودها.
- أن يحمل عقد النفقة تأشيرة (المحاسب / المدير المالي أو المسؤول المالي) المختص المشعرة بتوافر الشروط المذكورة.
- ألّا يترتب التزام على السنوات المالية المقبلة باستثناء (٥):

تعيين العاملين والموظفين، عقود العمل، والإيجار ،والصيانة ، والتوريدات الدورية، ويجوز إبرامها لمدة تتجاوز السنة المالية، ولا تزيد على ثلاث سنوات . فإذا زادت على ثلاث سنوات ولم تتجاوز خمس سنوات، وجب الحصول على موافقة وزارة المالية، وإذا زادت مدة التعاقد على خمس سنوات وجب الحصول على موافقة بمرسوم يصدر عن السيد رئيس الجمهورية، وفي كل الأحوال يجب ألا تزيد نفقة العقد في كل سنة مالية مقبلة على الاعتماد المخصص في الموازنة لتلك السنة.

(١)- المادة رقم / 2 / من القانون رقم/2 / لعام 2005 ،بشأن المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي .
(٢)- المادة رقم / 20 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
(٣)- المادة رقم / 20 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
(٤)- المادة رقم / 20 / من النظام المالي للمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (489) لعام 2006، مرجع سابق .
(٥)- المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي

أما المشروعات التي لا بد من أن يمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية و التي لا يمكن تجزئتها ، فيجوز أن تبرم عقودها لمدة تتجاوز السنة المالية بشرط التقيد بالاعتمادات السنوية المخصصة في الموازنة لكل مشروع، والحدود المقررة في الخطة الاقتصادية [١].

وتعدّ بعض النفقات معقودة حكماً بموجب المادة 25 من المرسوم رقم / 489 / لعام 2007 [٢].

وبذلك يمكن استنتاج نوعين من الشروط التي يجب توافرها لعقد النفقة: شروط عامة و شروط خاصة.

• **الشـــــروط العامـــــة:**

- **توفر الاعتماد:**

نصت الفقرة (3) من المادة /9/ من المرسوم رقم (488) لعام 2007، المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري[٣]، والفقرة(3)من المادة /22/من المرسوم رقم(489) لعام2007[٤] المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي على أنه يشترط في عقد النفقة (أن يكون معقوداً على الاعتمادات المخصصة له في الموازنة وفي حدودها).فلا تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة أخرى .

تعقد الرواتب و الأجور على أساس الاعتماد الشهري الملحوظ في الموازنة [٥].

على أنه إذا وقع خلاف بين المحاسب / المدير المالي وعاقد النفقة على التأشير يعرض الخلاف على وزير المالية الذي يبت فيه على مسؤوليته بشرط ألا يكون هذا الخلاف ناتجاً عن عدم توافر الاعتماد اللازم لعقد النفقة أو تجاوزه، أو عدم ملائمة تبويب النفقة بموجب (الفقرة أ من المادة 11 من المرسوم 488) [٦].أو (الفقرة ب من المادة 22 من المرسوم 489) ، ويعد رأي وزارة المالية ملزماً لهم، ويرفع عنهم المسؤولية المادية .

- **سنوية الاعتماد:**

نصت المادة /5/ من القانون المالي الأساسي على ما يلي [٧]:

" توضع الموازنة العامة وتُعَدُّ نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام، تنتهي في 31 كانون الأول منه".

---

[١]- المادة رقم / 22 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٢]- المادة /25/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي
[٣]- المادة / 9 / من المرسوم التشريعي رقم / 488 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري .
[٤]- المادة /22/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي
[٥]- المادة /27/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي
[٦]- الفقرة/ أ / من المادة / 11 /النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007،مرجع سابق.
[٧]- المادة / 5 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .

♦في القطاع الإداري : يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج، على أن يستمر العمل في اتّباع الأساس النقدي لحين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق .

♦في القطاع الاقتصادي :يتبع في إعداد الموازنة التقديرية أساس الاستحقاق، وتبوب وفق دليل الحسابات المنصوص عليه في النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم (490) لعام 2007 [١]. و تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها .

كما نصت المادة (2) من المرسوم (489) لعام 2007 على ما يلي :" السنة المالية للمؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة هي السنة المالية للدولة، ويجوز بقرار من وزير المالية تحديد موعد آخر لبدء ونهاية السنة المالية لهذه الجهات العامة والتي تستدعي طبيعة فعاليتها ذلك" [٢] .

إذا توافرت الشروط المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة /5/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، التي نصت على أن " تصرف النفقات المعقودة بصورة قانونية على اعتمادات السنة المالية السابقة أو السنوات التي سبقتها و التي لم تصرف من اعتمادات السنة المالية العائدة لها، من الاعتمادات التي ترصد في موازنة السنة المالية التالية، وفي حال عدم وجود أو كفاية هذه الاعتمادات تصرف بتفويض خاص من وزير المالية على أن تسدد باعتماد إضافي عند إغلاق السنة المالية بطريق المناقلة من وفورات اعتمادات سائر بنود وأبواب الموازنة " [٣].

وتعرف الأسس المحاسبية بأنها: " مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي" [٤]. أو أنها تعكس بشكل أساسي مسألة توقيت الاعتراف المحاسبي بالإيرادات والمصروفات والتحويلات[٥].

تأسيساً على ما سبق يجب التمييز بين الأسس المستخدمة في إعداد الموازنات و طرق قيدها ،لأن قياس النتائج هو الأساس الذي من خلاله و بوساطته تُسجّل المصروفات والإيرادات في الدفاتر ، ويوجد في هذا المجال ثلاثة أسس و هي :

أساس الاستحقاق :

---

[١]- المرسوم التشريعي رقم (490) لعام 2007المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، المنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (53- مكرر) لعام 2007.

[٢]- المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي

[٣]- الفقرة م ب / من المادة / 5 / من المرسوم التشريعي رقم / 488 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري ، مرجع سابق.

[٤] IFAC,"Study no. ٢: Elements of the Financial Statements of National Governments", (New York: IFAC, July ١٩٩٣), P. ٣٤.

[٥] - Robert W. Ingram & Ronald M.Copeland, Op,Cit, P. ٢٩.

وهو تحمل كل سنة مالية بالمصروفات والإيرادات الخاصة بها بغض النظر عن تحقيق ظاهرة السداد أو التحصيل (١) ، أي يتم تسجيل المعاملات و التدفقات الاقتصادية عند نشوء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو استبدالها أو نقلها (٢).

ولذلك تسجل المعاملات و الأحداث في السجلات المحاسبية و يعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها (٣).

- مزاياه : إمكانية إجراء مقارنة بين السنوات المالية و تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة (٤).
- عيوبه : تظل الحسابات الختامية مفتوحة لإجراء التسويات الجردية اللازمة مما يقلل من الرقابة المالية لتعرض نظام انضباط الموازنة للخطر (٥) .

الأساس النقدي:

ويتمشى هذا الأساس مع حركة الخزينة سداداً و تحصيلاً حيث يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلاً خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة (٦). أي أن تسجيل المعاملات يرتبط بخروج أو دخول النقود (٧).

- مزاياه : سهولة التطبيق و الوضوح وسهولة الفهم (٨).
- عيوبه :
    - ❖ لا يمكن إجراء مقارنة بين السنوات المالية بسبب تداخل إيراداتها و مصروفاتها، وبالتالي تفشل في إظهار صورة سليمة للوضع والأداء المالي(٩).

---

(١) - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران 1980م"، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

(٢) - Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.

(٣) - الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، طبعة2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان . ص 906.

(٤)-Hugh M. Coombs & John Richard Edwards, The Financial Reporting Practices of British Municipal Corporations ١٨٣٣- ١٩٣٣: Study in Accounting Innovation, "Accounting and Business Research", Vol. ٢٥, No. ٩٨, ١٩٩٥, P. ٩٦.

(٥)-Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), "Public Management Committee, Accrual Accounting and Budgeting - Key Issues and Recent Developments, Twenty-third Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials Washington D.C., ٣-٤ June ٢٠٠٢", PUMA/SBO(٢٠٠٢)١٠, May-٢٠٠٢, P.٢.

(٦)- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران 1980م"

(٧) - Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil , pp ,٦٣.

(٨)- Ibid., PP. ٢٣-٢٤.

(٩)-Vicente Montesinos&José M. Vela Bargues, "Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting",Occasional Paper no. ٣: Perspectives on Accrual Accounting, IFAC, ١٩٩٦, PP. ١٧-٢٤.

❖ لا يوفر معلومات حول التكاليف الإجمالية للبرامج/الأنشطة التي قد تتعهد الحكومة بتقديمها، كونها معلومات ضرورية لصناع القرار الحكوميين [١] .

أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل:

هو مزيج من الأساس النقدي و أساس الاستحقاق يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين ،كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها و تصبح مستحقة الدفع[٢].

فتلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها ، مما يعطي صورة أوضح من الناحية المالية لتجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق [٣].

ويختلف عن أساس الاستحقاق في تسجيل الأصول المادية وقت الشراء[٤].

وعليه لا يجوز عقد نفقة على اعتمادات مرصودة في موازنة سنة مالية سابقة إلا ضمن الشروط التالية:

إذا رصد اعتماد في موازنة السنة المالية الجارية خصيصاً و صراحة لأداء نفقة ترتبت خلال سنة مالية سابقة، و ليس ما يمنع قانوناً من صرفها ، ويمكن أيضاً تحميل السنة المالية المنصرمة بالإنفاق العائد لها و الذي لم يتم صرفه و تسجيله في حسابات خارج الموازنة (حسابات الأمانات) [٥].

و عليه تؤكد الباحثة على وجهة النظر القائلة، بأنه لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن أن يقابل بمفرده كل احتياجات المستخدمين، ويمكن لأسس متنوعة أن تكون أكثر ملائمة في ظروف مختلفة[٦] .

- **عدم تجاوز الاعتمادات[٧] :**

نظراً إلى أهمية هذا المبدأ فقد أكدته الفقرة (3–ب) من المادة (22) من المرسوم رقم /489/ لعام 2007 ، كما جعل القانون رفض محاسب الإدارة / المدير المالي التأشير على أمر الصرف

---

(١) - Thuy Mellor, "Why Governments Should Produce Balance Sheets", Occasional Paper no. ٣: Perspectives on Accrual Accounting, IFAC, ١٩٩٦, PP. ٥١-٥٥.

(٢)- IFAC, "Information Paper: The Road to Accrual Accounting in the United States of America", (New York: IFAC, March ٢٠٠٦), P. ٦١.

(٣) - نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 98- 99.

(٤)-Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazilpp ٦٥.

(٥)- المهايني ، محمد خالد - ميالة ، بطرس – الخطيب ،خالد ، المحاسبة الحكومية ، جامعة دمشق ، لعام 2010-2011 .

(٦) -IFAC, "Study ١: Financial Reporting by National Governments",Op ,Cit,P. ١٣.

(٧)- المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد شحادة – ميالة، بطرس، مرجع سابق، ص (408-409).

بسبب تجاوز الاعتماد – دون سائر أسباب الرفض الأخرى – قطعياً ، لذا يحظر عقد نفقة تتجاوز قيمتها مقدار الاعتماد المرصود لها في الموازنة العامة (الموازنة التقديرية [١]) .

●**الشروط الخاصة:**

توجب بعض القوانين توافر شروط خاصة بها يجب مراعاتها بالنسبة إلى النفقات بحسب طبيعتها، فمثلاً إن صرف الإعانات يقتضي الحصول على موافقة مسبقة من وزير المالية على صرفها.

كما نصت المادة (12) من المرسوم (488) لعام 2007 على ما يلي [٢]:

- يتم اختيار المتعاقد، وأصول التعاقد، وقواعد تصديق العقد، وإلغائه وفقاً لأحكام نظام العقود الموحد رقم (51) لعام 2004.
- لوزارة المالية أن تطلب إلى صندوق الدولة تقديم وتحديد شروط الضمانات اللازمة إلى المتعهدين بتسديد المبالغ المستحقة لهم على جهات القطاع العام، و عمولتها وفوائدها المستحقة المدفوعة تنفيذاً لها في نظام الصندوق.

وقد حدد **نظام العقود الموحد** الصادر بموجب القانون رقم (51) لعام 2004، ودفتر الشروط العامة للجهات العامة في الدولة الصادر بالمرسوم رقم (450) لعام 2004 كيفية تأمين المواد بعد الموافقة على ذلك ، كما حدد [٣]:

- أساليب تأمين احتياجات الجهات العامة في الدولة من المواد والأشغال والخدمات، سواء من داخل سورية أو من خارجها. ويشمل ذلك تشكيل لجان المناقصات وصلاحياتها .
- كيفية استلام اللوازم، وصلاحية لجان الاستلام ومسؤولياتها.
- إجراءات توريد المواد إلى المستودعات المختصة، وقيدها في السجلات ، و غيرها من الإجراءات .

كما صدر عن وزير المالية بموجب نظام اللوازم رقم /32/ لعام 1993تعليمات تطبيق نظام اللوازم وتشمل مجموعة القواعد التي تتعلق بإدارة اللوازم العامة واستخداماتها والتصرف بها .[٤]

2- تصفية النفقة وصرفها:

عرفت المادة/13/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري و المادة /29/ من المالي الأساسي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي تصفية النفقة بأنها : " ثبوت ترتب الدين على

---

[١]- الفقرة رقم / 3 / من المادة /22/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي

[٢]- المادة / 12 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق

[٣]- المواد/1-90/ نظام العقود الموحد رقم (51) لعام 2004،الجريدةالرسميةللجمهوريةالعربيةالسورية،الجزءالاول،العدد (52) 2004،

[٤] - نظام اللوازم رقم /32/ لعام 1993، وزارة المالية، الجمهورية العربية السورية.

الجهة العامة ذات الطابع الإداري وتحديد مقداره واستحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم أو أي سبب آخر، وإصدار الأمر بصرفه" [١] و[٢].

بعد التأكد من الشروط الواجب توافرها لتصفية النفقة من قبل العاملين المختصين في الوزارة أو الإدارة يتم إبراء ذمة الدولة من الالتزام المترتب عليها بالوفاء به، و هذه الشروط هي:

أ – وجود عقد نفقة مسبق:

التثبت من أن الدين المطلوب تصفيته سبق و أن عقدت النفقة الخاصة به وفقاً للأحكام القانونية النافذة .

ب– استحقاق الدين على الدولة من الناحية القانونية:

بل يجب التثبت من أن النفقة مستحقة الأداء على الدولة من الناحية القانونية، (أي أن الدائن قد أدى الخدمة فعلاً، أو سلم المواد واللوازم المطلوبة) ، إضافةً إلى أن يكون الدين المطالب به لا يزال متوجباً ، ولم يسقط بالتقادم المنصوص عليه في المادة /24/ من القانون المالي الأساسي [٣].

ج– تحديد مقدار الدين:

وهو حصر مقدار الدين وحسابه في ضوء الوحدات المتخذة أساساً للحساب وما يقابلها من أجر أو قيمة، بناءً على نص القانون أو العقد، و قد نصت المادة /14/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري على أن [٤]:

تبنى التصفية والصرف على أساس الأوراق الثبوتية العائدة إلى النفقة، وينبغي أن تتم خلال خمسة أيام على الأكثر من تاريخ استلام هذه الأوراق ، و تحدد الوثائق الثبوتية وفقاً للأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

3 – الأمر بصرف النفقة :

آمرو التصفية:

عهد نظام المحاسبة العامة لآمري عقد النفقة (المدير العام أو من يفوضه) باختصاص إصدار الأمر بتصفية النفقة أي (تحديد المبالغ المترتبة في ذمة الدولة لدائنيها) و صرفها ما دام حسابها قد جاء مطابقاً للقانون، لأن التصفية عمل مادي و يترتب على ذلك أن التصفية لا يقبل الطعن بها أمام القضاء الإداري ، على ألا يكون توقيع المسؤول على عقد النفقة وتصفيتها وصرفها [٥].

طريقة تصفية النفقة:

---

(١)- المادة / 13 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق

٢- المادة /29/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي

(٣)- المادة / 24 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق

(٤)- المادة / 14 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق

(٥)- المادة /49/ من المرسوم التشريعي رقم / 489 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي

تجري تصفية النفقة بموجب (مذكرة التصفية) و هي أوراق رسمية ذات أرومة .

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (15) من المرسوم / 488 / قضت بأن تحدد طريقة تنظيم أوامر التصفية والصرف والحجز على المبالغ التي تضمنتها، والإجراءات التي يجب اتخاذها في حال فقدانها أو تلفها بتعليمات من وزير المالية[١] ، كما قضت المادتين / 31-32/ من المرسوم / 489 / بكيفية وشروط تنظيم أمر الصرف في القطاع الاقتصادي .

والاختلاف الوحيد يقتصر على نفقات البعثات السياسية الخارجية إذا تم عقدها من قبل رؤساء البعثات السياسية في الخارج ، حيث تتم تصفيتها وصرفها من قبل وزير الخارجية، و تُنظمّ أوامر الصرف من قبل محاسب الإدارة وتحمل تأشيرته .

4- تأدية النفقة:

هو أمر خطي يوجهه آمر الصرف - و هو نفسه عاقد النفقة (المكلف بعقدها)- إلى آمر الدفع بأن يؤدي من الصندوق مبلغاً من المال بالعملة السورية، ولا يجوز أن يكون محاسب الإدارة / المدير المالي آمراً للصرف إضافة إلى وظيفته. وفي حال فقدان أمر الصرف يجوز إعطاء صاحبه نسخة عنه بناءً على طلب منه يبين أسباب الفقدان أو التلف مع إقرار بعدم سبق قبضه، وتعهد بإعادته إلى الجهة المختصة في حال العثور عليه، وتحمله كل عطل أو ضرر يمكن أن يلحق بالإدارة من جرّاء ذلك الفقدان أو التلف حتى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المالية التي تلف أو فقد فيها أمر الصرف، وعلى محاسب الإدارة قبل إصدار النسخة الثانية من أمر الصرف المفقود أو التالف التعميم على الجهات المعنية بعدم دفع قيمته، ومصادرته في حال العثور عليه [٢].

وتتم تأدية النفقة بإحدى الوسائل التالية:

- نقداً: من صناديق الخزينة إذا لم تتجاوز قيمة المبلغ المراد دفعه (100000) ل.س، ويجوز عند الاقتضاء تجاوزه بموافقة مدير الخزينة المركزية، أو بموافقة معاون الوزير المشرف على مديرية الخزينة المركزية بحسب الحال.
- بشيك على مصرف سورية المركزي في حال تجاوزت القيمة المبالغ المشار إليها أعلاه.
- بحوالة مصرفية إذا كانت الجهة صاحبة الاستحقاق جهة عامة.

أما فيما يتعلق بكيفية إبراء ذمة المؤسسة فتتبع الأحكام المتعلقة بها حسب الأنظمة النافذة [٣].

كما تؤدي المبالغ المستحقة إلى الوارث بالاستناد إلى الوثائق الرسمية المثبتة لحقه، و يكتفي بوثيقة صادرة عن السلطة الإدارية بالنسبة إلى المبالغ التي لا تتجاوز ثلاثة آلاف ليرة سورية.

---

[١]- المادة / 15 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق

[٢]- المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد شحادة – ميالة، بطرس، مرجع سابق، ص (456).

[٣]- المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، مرجع سابق ،ص (457).

وتطبق فيما يتعلق بالتقادم على النفقات الأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

ثالثاً- الإجراءات التنفيذية للموازنة العامة للدولة و الموازنة التقديرية، واعتمادات المشاريع الاستثمارية :

تصدر الموازنة بقانون من السيد رئيس الجمهورية بعد إقرارها و اعتمادها من قبل مجلس الشعب" السلطة التشريعية " بحسب الأبواب موزعة على أساس الأقسام والفروع ، (كما تقر الاعتمادات الإضافية بنفس الطريقة) [١].

ويكون دور المحاسب /المدير المالي في هذه المرحلة المقارنة بين ما تم تقديره، وما تم اعتماده من قبل السلطة التشريعية، وإثبات الفروق لتكون الأساس في صرفه للنفقات ،وفي تقديرات للعام المقبل.

أما موازنات الوحدات الإدارية المحلية فيصادق عليها من قبل وزير الإدارة المحلية بعد موافقة وزير المالية.

مع الإشارة إلى أن الموازنات التقديرية لهذه الجهات ، يجري إقراراها وفقاً للقواعد المحدد في النظام المالي الأساسي للقطاع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم (489) لعام 2007 ،وذلك بعد الموافقة عليها من قبل مجلس إدارة المؤسسة المنعقد برئاسة الوزير المختص أو من قبل اللجنة الإدارية للشركة ومصادقة الوزير المختص حسب الحال.

ويمر تنفيذ اعتمادات الموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري، بناءً على الأنظمة المالية والمحاسبية النافذة في سورية محددة بأحكام تفصيلية ، ومن أهم هذه الإجراءات التنفيذية:

- توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة.
- المناقلات.
- الوضع تحت التصرف.
- التفاويض المالية.
- تصحيح أخطاء التنسيب.

وفيما يلي شرح موجز لكل منها:

1- توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة:

بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة مباشرة، يجري إصدار قرارات توزيع الاعتمادات الجارية والاستثمارية التي خصصت على مستوى أقسام الموازنة وفروعها و أبوابها عند إقرارها من

---

[١] - المهايني ، محمد خالد ، " الموازنات المالية " ، الجامعة الافتراضية ، عام 2007 – 2008 ، ص 96 .

قبل مجلس الشعب على بنود وفقرات ليتمكن محاسبو الإدارات ، و مديرية الخزينة المركزية ودوائرها في ماليات المحافظات من البدء بعمليات التعاقد والتصفية والصرف و هذه التقسيمات هي [١]:

أ- العمليات الجارية.

ب- المشاريع الاستثمارية.

2- المناقلات:[٢]

تضمن القانون المالي الأساسي للدولة، والنظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والأحكام التي ترد في متن قوانين الموازنة العامة للدولة النصوص القانونية المتعلّقة بأصول إجراء بعض التعديلات عن طريق المناقلات ففي بعض الأحيان قد تقتضي متطلبات تنفيذ الموازنة العامة للدولة إدخال بعض التعديلات على اعتماداتها ، حيث تختلف صلاحيات إجراءها حسب نوع المناقلة، لكن يجب ألا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية [٣]. و فيما يلي شرح موجز لهذه الإجراءات :

آ- **العمليات الجارية:**

تجري المناقلات بين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص ، أما المناقلات بين الفروع والأقسام فتجري بمرسوم .

ب- المشاريع الاستثمارية :

تجري المناقلات بين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص ، أما المناقلات بين الفروع والأقسام فتجري بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية .

3- الوضع تحت التصرف:

أجازت المادة /6/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (488) لعام 2007 لجميع الجهات العامة في الدولة أن تفوض بعضها بعضاً بعقد النفقات وصرفها على بعض الاعتمادات المرصودة في موازنتها [٤].

والحالات التي يتم فيها الوضع تحت التصرف والإجراءات الواجب اتّباعها هي [٥]:

الحالة الأولى: التفويض على اعتمادات (المشاريع الاستثمارية) التي تمول من صندوق الدين العام تمويلاً نهائياً .

---

[١]- المادة / 17 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٢]- المادة / 18 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٣]- الفقرة / هـ / من المادة / 18 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٤]- المادة / 6 / النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق .
[٥] - بلاغ رقم / 25 / الصادر من وزارة المالية بتاريخ 2008/12/22 .

الحالة الثانية: التفويض على اعتمادات (المشاريع الاستثمارية) التي تمول مشاريعها تمويلاً ذاتياً، أو بقروض من صندوق الدين العام أو صندوق البلديات .

الحالة الثالثة: يجوز للوزارات والإدارات الداخلة بكامل نفقاتها وإيراداتها في الموازنة العامة للدولة أن تفوض إلى بعضها عقد النفقات وصرفها على اعتمادات العمليات الجارية المرصودة في موازنتها ، ويتم التفويض وفقاً لأحكام الحالة الأولى (أي بقرار يصدر عن وزير المالية).

4- التفاويض المالية :

حددت المادة الخامسة النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (488) لعام 2007[١] أصول إجراءات التفاويض المالية التي تتعلق بالنفقات الإلزامية، وديون السنين السابقة المعقودة على وجه قانوني ولم تصرف في سنة عقدها، ولا تتوافر الاعتمادات اللازمة لسدادها في موازنة السنة الجارية، فإنها تصرف بتفويض مالي يصدر عن وزير المالية، وتسدد باعتماد إضافي عند إقفال حسابات السنة المالية المعنية عن طريق المناقلة من وفورات اعتمادات سائر أقسام، وفروع الموازنة العامة للدولة وأبوابها وبنودها ، والواقع أن هذه الحالة رغم صراحة النص لا تختلف عن المناقلات.

5- تصحيح أخطاء التنسيب[٢] :

نصت المادة /25/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (488) لعام 2007، على أن تحدد بتعليمات تصدر عن وزير المالية أصول تصحيح المبالغ التي دفعت خطأ من غير الاعتمادات المخصصة لها، وكذلك الأخطاء الواقعة في القيود، على أن تتم عملية التصحيح خلال مدة لا تتجاوز غاية كانون الثاني من السنة التالية[٣].

وقد تضمنت التعليمات الواجب اتّباعها بهذا الشأن في حال :

- وقوع خطأ يتعلّق بصرف نفقة ما على غير الاعتمادات المخصصة لها.
- وقوع أخطاء مادية في القيود أثناء تسجيل الحسابات .

الدورة المستندية لعمليات صرف نفقات الموازنة التقديرية[٤]:

أ- إعداد عقد نفقة.

ب- عمليات الصرف على اعتمادات الموازنة: نفقات جارية و نفقات المشاريع الاستثمارية .

ج- تأدية أوامر الصرف: نقداً - بشيك - بحوالة مصرفية .

---

(١)- المادة/ 5/ من المرسوم التشريعي رقم/ 488 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري .لعام 2007،الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (53- مكرر) لعام 2007.

(٢)- بلاغ رقم / 25 / الصادر من وزارة المالية بتاريخ 2008/12/22 .

(٣)- المادة / 25/ النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (488) لعام 2007، مرجع سابق.

(٤)- المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد شحادة – ميالة، بطرس، مرجع سابق، ص (438).

د- في عمليات الدفع على حسابات خارج الموازنة (سلف، إعادة أمانات، حركة نقود من صناديق المؤسسة) أو سداد مبالغ من حسابات الموردين أو الحسابات الدائنة وما شابه ذلك (١).

رابعاً- مرحلة تدقيق ومراجعة التنفيذ وإعداد الحساب الختامي :

المرحلة الأخيرة من دورة الموازنة هي مرحلة المراجعة و إعداد الحساب الختامي. و هنا تجب التفرقة بين الموازنة و الحساب الختامي، فالموازنة هي بيان تقديري ، أما الحساب الختامي فهو يبين ما أسفرت عنه نتائج التنفيذ الفعلي للموازنة (٢).

1- الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة، مفهومه، و تعريفه

أ- مفهوم الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة و تعريفه:

تعدّ الموازنة العامة الخطة المالية الرئيسة السنوية للدولة لتنفيذ أحكام خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي، وتتضمن الموازنة العامة من خلال اعتماداتها وبرامجها النشاطات الرئيسة لمختلف القطاعات العامة إدارية واقتصادية، مركزية ومحلية، بحيث تعكس أرقام الموازنة العامة التطور الاقتصادي والاجتماعي فهي تطبيق عملي للمنطلقات الرئيسة للخطة في مجال المالية العامة(٣).

و الحساب العام الإجمالي المتضمن قطع حساب الموازنة العامة للدولة فيعكس نتائج تنفيذ برنامج الحكومة في مجال الموازنة العامة ، ويبين بصورة فعلية مدى تحقيق الأهداف والسياسات التي رسمتها الحكومة من خلال الأرقام الفعلية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة إيراداً وإنفاقاً بشقيها الجاري والاستثماري، كما تساعد نتائج التحليل والمقارنة بين التقديرات والنتائج الفعلية المتحققة على الإعداد والتخطيط للموازنات العامة للدولة عن السنوات المقبلة (٤).

وبالتالي يعرف الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة بأنه "بيان بنفقات وإيرادات الموازنة العامة للدولة الفعلية خلال فترة زمنية سابقة (سنة مالية)، وما ترتب عليها من فائض أو عجز نقدي خلال تلك السنة، ويعد وفق أسس التصنيف والتبويب للموازنة العامة نفسها إيراداً و إنفاقاً بشقيه الجاري والاستثماري" (٥).

وتبرز أهميته في كونه أداة لمتابعة تنفيذ خطة الموازنة للتعرف على مدى ملاءمة طرق التقدير، وللتعرف على التجاوزات التي تمت على المخصصات (٦).

---

(١)- المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد شحادة – ميالة، بطرس، مرجع سابق، ص (441- 442).

(٢)-Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.

(٣)- نصر، عبد الوهاب، بدوي–محمد عباس،: المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث(2006)،ص (150).

(٤)- المهايني، محمد خالد- الخطيب، خالد شحادة – ميالة، بطرس، مرجع سابق، ص (481).

(٥)- محجوب، موسى عبد العزيز الشربيني: الموازنةالعامةوعلاقتهابالخطةالاقتصادية،رسالةدكتوراه،كليةالحقوق،جامعةعينشمس،القاهرة 1971.

(٦)- عبد المهدي عبد الجليل، توفيق حسن: المحاسبة الحكومية- الجامعة الأردنية، عمان، طبعة أولى، 2003 ص (111-112) .

ويتضمن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة البيانات التالية [١]:

- النفقات الفعلية بشقيها الجاري والاستثماري بالمقارنة مع الاعتمادات النهائية والاعتمادات غير المستعملة
- الإيرادات الفعلية بشقيها الجاري والاستثماري ومتضمنة التحققات النهائية لكل سنة و التحققات المدورة [٢].
- جداول بأرصدة حسابات خارج الموازنة (أمانة و سلف) من واقع نتائج قطع حسابات الموازنة العامة.

يتم إعداد حساب الخزينة العامة السنوي (الوضع النقدي له في جانبي الحقوق و الالتزامات)، موقوفاً بتاريخ 12/31 من كل عام ، ويتضمن ما يلي :

- (الحقوق) في الجانب المدين أي الأصول المملوكة للدولة ، و حسابات السيولة لدى الخزينة العامة و صناديقها الفرعية ، و المصرف المركزي، و الحقوق المالية للخزينة العامة من قروض وسلف لدى الجهات المدينة، وحسابات التسوية والسلف المدينة الأخرى.
- (الالتزامات) في الجانب الدائن، أي الالتزامات تجاه المؤسسات المحلية، و الدولية، و المصرف المركزي ، وسندات الدين العام ، ويظهر رصيد هذا الحساب تحت بند "حسابات تحت التسوية"، ويمثل عجز تنفيذ الموازنة أو فائضها مع أخذ الرصيد المدور من السنة المالية السابقة (الفائض أو العجز) في الحسبان [٣].

ب–العلاقة بين الموازنة العامة للدولة و الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة[٤]:

يتبين مما سبق، أن الموازنة العامة للدولة هي البرنامج أو الخطة السنوية للدولة عن فترة مالية مقبلة تقدر عادة بسنة، و تتضمن الإيرادات المتوقع تحصيلها والاعتمادات المخصصة في سبيل تحقيق هذه الخطة.

أما الحساب الختامي فهو يعبر عن الإيرادات و النفقات الفعلية للدولة عن الفترة نفسها .

2- إعداد مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في سورية

تضمن القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 والنظام المحاسبي للهيئات ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم قم (488) لعام 2007 أحكاماً تتعلق بإعداد الحساب العام الإجمالي للدولة (قطع الحساب) حيث نصت المواد (31)،(32)،(33) من القانون المالي الأساسي على إجراءات إعداده بالتفصيل .

---

[١]- المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، مرجع سابق ،ص (450).

[٢] - Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil. pp ,٦٨.

[2]- المادة رقم / 1 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .

[٤] - نصر، عبد الوهاب، بدوي–محمد عباس، مرجع سابق، ص (160).

إجراءات تحضير وإعداد الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة [١]:

يتم ذلك خلال السنة المالية تباعاً مع تنفيذ الموازنة العام[٢].

و بناءً عليه يتم استخلاص البيانات المتعلقة بالاعتمادات النهائية لكل جهة من الجهات العامة، وعلى مستوى كل من أبواب الموازنة وبنودها كما يلي: (الاعتماد الأصلي +الإضافات – التخفيضات= الاعتمادات النهائية).

3- مراحل إقرار مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في سورية:

نصت المادة (82) من دستور الجمهورية العربية السورية على ما يلي [٣]:

((تعرض الحسابات النهائية للسنة المالية على مجلس الشعب في مدة لا تتجاوز عامين منذ انتهاء هذه السنة، و يتم قطع الحساب بقانون، و يطبق على قطع الحساب ما يطبق على الموازنة في الإقرار)).

كما نصت المادة (32) من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 و تعديلاته على ما يلي [٤]:

((المادة 32_تقر السلطة التشريعية الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية بقانون)).

و تلغى الاعتمادات غير المستعملة خلال السنة المالية وفق أحكام الفقرة (جـ) من المادة (5) من القانون الأساسي للدولة. أما حسابات خارج الموازنة (الأمانات، السلف، حسابات حركة النقود) فيتم تدقيقها و تحديد أرصدتها و تدويرها إلى حسابات السنة المالية التالية وفقاً للتعليمات الناظمة لذلك [٥].

وبذلك يتبين أهمية إنجاز الحساب العام الإجمالي السنوي للموازنة العامة للدولة [٦].

ويمكن تصوير النتائج الإجمالية لقطع حسابات سنة مالية كما يلي:

النفقات الفعلية	الإيرادات الفعلية
--	--
رصيد	رصيد
(فائض الموازنة العامة)	(عجز الموازنة العامة)

و ترى الباحثة أن هذا الحساب من الأهمية بمكان حيث إنه يعكس تنفيذ الموازنة العامة للدولة بشكل فعلي على أرض الواقع ، و بعيداً عن التقديرات و الحسابات ، و يعد بمثابة حجر الأساس لتقديرات الأعوام المقبلة .

[١] - المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، مرجع سابق ،ص (461).
[٢] -المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، مرجع سابق ،ص (461).
[٣]- المادة رقم /82/ من دستور الجمهورية العربية السورية ، مرجع سابق .
[٤] - المادة رقم /32/ من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٥] - المادة رقم / 5 / من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .
[٦] - المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، مرجع سابق ،ص (468).

خامساً- دور محاسب الإدارة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة:

عرف القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 محاسبة الإدارة بأنها " إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في الجهة العامة ذات الطابع الإداري لتحقيق تنفيذ الموازنة العامة وفق القوانين الناظمة، والاستخدام الأمثل للاعتمادات المخصصة، ويُعيَّن محاسب الإدارة من ملاك وزارة المالية، ويسمى بقرار من وزير المالية، ويرتبط بآمر الصرف مباشرة ".

وقد نصت المادة /28/ من القانون المالي الأساسي ، كما نصت المادة /33/ من ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم (1684) لعام 1977[١] على ما يلي[٢] :

- تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات.
- تحدد الاختصاصات التفصيلية لمحاسبي الإدارات في ملاك وزارة المالية .

ويتولى محاسبو الإدارات الأعمال التالية :

- مساعدة الإدارة على إعداد مشروع موازنتها .
- التأشير على مشروعات صكوك عقد النفقات قبل توقيعها .
- القيام بمعاملات تصفية النفقات، وإعداد أوامر صرفها، ومسك حسابات اعتمادات الموازنة ، والنفقات المعقودة ، و أوامر الصرف الصادرة والمصروفة ، و دفاتر شطب الرواتب و الأجور و جداولها.
- إدارة السلف الممنوحة إليهم أو للعاملين في الإدارة ، وملاحقة تسديدها.
- مراقبة مستودعات اللوازم والمواد مع الاحتفاظ بمسؤولية أمناء المستودعات.
- تحقيق الإيرادات الموكلة للإدارة وتحصيلها، ومسك حساباتها.
- ملاحقة تقديم صكوك كفالات المتعهدين، وفحصها، وتسجيلها، وحفظها، وإبراء ذمة العاملين المسؤولين أمام محاسب الإدارة بعد إجراء معاملة الاستلام والتسليم .
- و عموماً ممارسة جميع الأعمال المالية والمتعلّقة بالإدارة، ويجوز أن يكون لكل جهة عامة محاسب إدارة أو أكثر، ويكون محاسب الإدارة مسؤولاً أمام الجهاز المركزي للرقابة المالية عن جميع الأعمال المالية الموكلة إليه، أو التي يقوم بها ، كما يكون معاونو محاسب الإدارة ومساعدوه مسؤولين جميعاً أمامه عن جميع الأعمال المالية التي يكلّفهم بها مع الاحتفاظ بمسؤولياتهم الخاصة .

---

[١]- المادة /33/ من ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم (1684) لعام 1977 .
[٢]- المادة /28/ من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006، مرجع سابق .

والواقع أن النصوص النافذة قد أوجدت توازناً دقيقاً في الاختصاص بين آمر التصفية والصرف [١]، ومحاسب الإدارة، وهذا الموضوع يشكل عقدة شائكة كثيراً ما يثار الجدل حولها لما تتطلبه من فهم سليم للأحكام المالية والمحاسبية بغية تسهيل سير العمل، وتجنب المعوقات، والبعد عن المنازعات والاختلافات.

فآمر التصفية والصرف هو الذي يملك صلاحية التقرير (اتخاذ القرار)، ومحاسب الإدارة هو المسؤول مادياً و مسلكياً عن التصرفات المالية.

سادساً– دور المدير المالي في تنفيذ الموازنة التقديرية

يقوم المدير المالي بدور رئيسي في تنفيذ الموازنة التقديرية للمؤسسة وتتبع تنفيذها والرقابة على أعمالها وذلك من خلال الإشراف المباشر على أعمال دائرة الموازنة التقديرية ومراقبة الاعتمادات، ويتولى ممارسة المهام التالية [٢]:

- إعداد الموازنات التقديرية والإشراف على تنفيذها ورفع التقارير المتعلقة بذلك في المواعيد المحددة لها بالتنسيق والتعاون مع مديري الحسابات والتخطيط في المؤسسة.
- تطبيق أحكام النظام المحاسبي الموحد بالتنسيق مع مدير الحسابات.
- إعداد البيانات المالية ودراستها وتحليلها ورفعها إلى الإدارة مشفوعة بالمقترحات التي تكفل الاستفادة القصوى من الإمكانات المتاحة وإجراء المقارنات التحليلية للفعاليات المتماثلة.
- تحليل حسابات التكاليف وحسابات الريعية.
- العمل على تخصيص المؤونات اللازمة ولأغراض معينة بالتنسيق مع مدير الحسابات.
- تحصيل الموارد ومتابعة إجراءات استيفائها في المواعيد المحددة بالتعاون والتنسيق مع مدير الحسابات.
- متابعة تسديد الالتزامات المترتبة في مواعيدها المحددة.
- العمل على تأمين تسليم أو استلام المواد والأموال وفق الأنظمة النافذة.
- تنظيم أعمال المراجعة والتدقيق المتعلقة بالشؤون المالية والمحاسبة.
- السعي لتطوير أساليب الأعمال المالية والمحاسبية في المؤسسة.
- الإشراف على جميع الدوائر المالية وخاصة ما يتعلق منها بأعمال المحاسبة والتدقيق والمستودعات، مع مراعاة اختصاصات ومهام مدير الحسابات .
- الاطّلاع في مجال ممارسة عمله على جميع الأوراق والثبوتيات والوثائق والدفاتر والمستندات اللازمة، وله أن يطلبها من المديريات الأخرى عن طريق المدير العام أو بمعرفته.

---

[١] - الصائغ ، حنا رزوقي : الهيكل التنظيمي المحاسبي الحكومي ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان الأردن ، بلا تاريخ ، ص 87 .

[٢]- المهايني ، محمد خالد ، " الموازنات المالية " ، مرجع سابق ، ص 108 .

- تكليف من يراه من العاملين في الإدارة المالية ببعض صلاحياته أو بالتوقيع على بعض التصرفات والعمليات المالية بموافقة خطية من المدير العام.
- اقتراح تسمية العاملين في الدوائر المالية وموافقة المدير العام.

و تجد الباحثة أن الموازنة وعند إعدادها محكومةً بالخطة و الإمكانيات المتاحة و الأسعار القائمة و خاصة عند التنفيذ ، و ليس سراً على أحد إذا قلنا إن تنفيذ خطة الموازنة السنوية بكفاءة يهم منفذي الموازنة الذين ساهموا بالأصل بإقرار الخطة الخمسية التي تأتي الموازنات السنوية لتمثل مشاريعها ، وكم هي مؤلمة حينما يجد هؤلاء – عند قطع حسابات الموازنة المنصرمة– أن مبالغ و بالمليارات لم تنفق وحيث تتراوح المشاريع في مكانها .... مع ما يحمله ذلك على التنمية الشاملة ، التي تكون قد تعثرت بسبب عدم الالتزام بتنفيذ خطة الموازنة و بمشاريعها المقررة .

و عليه و أسوة بجميع دول العالم يجب أن تملك مؤسساتنا أجهزة و أساليب مختلفة للقيام بمراقبة عمليات تنفيذ الموازنة سواء من جانب الإنفاق أم جانب الإيراد إضافة إلى الإشراف على إدارة الأموال العامة من قبل الموظفين المسؤولين عنها من إداريين أو محاسبين أو ماليين ، و الغرض الأساسي من الرقابة المالية هو تحقيق أهداف مالية و سياسية .ومن أهم الخطوات العملية لرفع مستوى تنفيذ الموازنة :

<u>النهوض بالآلية المتبعة في تنفيذ الموازنة العامة :</u>

- يتحقق ذلك من خلال تحديث النظام المالي و المحاسبي و مراجعته ليتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية و معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً ، و الوصول إلى الإدارة المثلى لحسابات الخزينة العامة من خلال تطبيق خطة شهرية للتدفقات النقدية بالإضافة إلى تطبيق مفهوم حساب الخزينة الموحد[1]و ذلك من أجل الوقوف على الوضع المالي الآني والمستقبلي للخزينة بهدف تدبير السيولة اللازمة في الوقت المناسب الأمر الذي من شأنه تعزيز كفاءة إدارة المال العام، وتطوير مفهوم الرقابة المالية للانتقال من الرقابة التقليدية إلى الرقابة الشاملة المعتمدة على الحاجة الفعلية لإنفاق المخصصات و مدى ارتباطها بالنتائج المرجوة . واستحداث برامج تدريبية شاملة لمسؤولي المديريات المالية و محاسبي الإدارة في الوزارات والدوائر الحكومية على أساس دوري .
- بناء المقدرات المؤسسية و تطوير الكوادر البشرية العاملة في قطاع المالية العامة و استقطاب الكفاءات المؤهلة للمساهمة في تحقيق رؤية الإدارة المالية و رسالتها و سيشمل ذلك أيضاً إجراء

[1]- الجمال. محمد رشيد عبده. دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية. بيروت: الدار الجامعية.1992. ص 78 .

مراجعة شاملة للهياكل التنظيمية و الإدارية للوزارة و الدوائر التابعة لها لتتناسب مع أية تغييرات من شأنها توسيع و تعزيز دور الإدارة المالية خلال السنوات القادمة . و لهذه الغاية سيتم تحديد المهام الرئيسة للوزارة و وحداتها الداخلية بالإضافة إلى الدوائر التابعة لها و من ثم دراسة مدى ملائمة الوصف الحالي مع التغييرات المحتملة .

- الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة للمستخدمين و ذلك من خلال مواكبة التكنولوجيا المعاصرة في الأنشطة المالية المختلفة في كافة الوزارات و الدوائر الحكومية و أتمتة الأنشطة المالية المختلفة في الوزارات و الدوائر الحكومية جميعها و ربطها بنظام مالي موحد و ذلك لتحسين مستوى الرقابة المالية و تبسيط الإجراءات المقدمة للمستخدمين من جهة و توفر قاعدة متكاملة من البيانات والمعلومات الشفافة التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية الصائبة في الوقت المناسب.
- تحديد أولويات الإنفاق العام ، و الالتزامات المالية ، و تقديم الخدمات المناسبة للقطاعين العام والخاص بما يساهم في تحسين مستوى معيشة المواطنين ،و ترتكز هذه الخدمات على المبادئ الرئيسة التالية :

- المشاركة و الالتزام الجماعي ،الشفافية و الإفصاح، المصداقية و النزاهة ، المسؤولية والمساءلة.
- العدالة و الموضوعية ،الحرص على المال العام الاعتماد على الذات ، و على الخبرات المتميزة.

الفصل الثاني

الرقابة الحكومية

والأجهزة المكلفة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية في سورية ،

وأساليب مراجعة الاعتمادات والنفقات الفعلي للموازنة العامة للدولة .

المبحث الأول

الرقابة المالية الحكومية و أنواعها

تمهيد :

تحتل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم ركائز هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فاعلة في تطوير وتوجيه النشاط الإداري بكياناته المختلفة. ومن المعلوم أن الأجهزة الحكومية تهدف من وراء إنشائها إلى تقديم الخدمات للمواطنين... ويأتي دور الأجهزة الرقابية لضمان تقديم هذه الخدمات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب

قانوناً، والرقابة المالية في القطاع الحكومي تنبع أهميتها من كونها السند الأساسي في فاعلية أداء القطاع الحكومي بكياناته المختلفة.

و تعد مرحلة المراجعة و الرقابة للموازنة العامة من أهم المراحل، حيث كانت النظرة إلى هذه المرحلة في الحقبة الأولى من تاريخ الموازنة في غاية البساطة ،و تركز الهدف منها في فحص الحسابات العامة ومع تزايد دور الدولة في النشاط الاقتصادي بدا الاهتمام بتطوير مرحلة المراجعة و الرقابة لكي تتماشى مع المهام الجديدة التي ألقيت على عاتقها (١)،واتسع نطاق هذه المرحلة لتشمل إلى جانب الرقابة الحساسة رقابة تقسيمية تتخذ من التحليل العلمي و الدراسة الفنية أداة لتقييم الأداء و رفع الكفاءة و هكذا أصبحت الرقابة المالية بنوعها الحسابي والتقييمي أهم مراحل دورة الموازنة و أكثرها استئثاراً بأفكار المحاسبين (٢).

علماً بأن هنالك تلازماً بين كلاً من مفهومي الرقابة و المراجعة ففي حين تتمثل عملية الرقابة التي تقوم بها الأجهزة المركزية للرقابة (كمراجع خارجي) بالرقابة على تنفيذ النفقات العامة في الموازنة ومطابقتها مع الخطة المعدة لهذه الغاية ، فإن المراجعة تشمل مراجعة القوائم المالية لإعطاء رأي من المراجع الخارجي يُفيد بأنها تظهر بعدالة صحة المركز المالي للوحدة الحكومية أو للموازنة العامة للدولة .

و في الوطن العربي استخدم الممتهنين تعبير (مراجعة الحسابات) أو (تدقيق الحسابات) للدلالة على ممارسة المهنة سواءً على مستوى القطاع الخاص أو المراجعة الحكومية ، على الرغم من أن أغلب الأجهزة الحكومية العربية التي تمارس المراجعة الرسمية لا تشير في عناوينها إلى المراجعة بل يغلب على تسميتها ديوان أو جهاز تأكيداً على وظيفتها في تحقيق المساءلة العامة، فإن بعضها تسمى بوظيفة المراقبة العامة أو الرقابة المالية انطلاقاً منها في مساواة تعبير (الرقابة المالية)مع تعبير (مراجعة الحسابات)(٣) ، ولقد تأكد هذا الاتجاه بالمساواة أيضاً بعد تأسيس المجموعة الاقليمية العربية التي تضم الأجهزة أو الهيئات العامة المكلفة بتنفيذ (مراجعة الحسابات الحكومية) في الدول العربية في إطار جامعة الدول العربية سنة1976عندما أُطلق على هذه المجموعة تسمية " مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية "(٤) و منذ ذلك الحين أصبح تعبير (الرقابة المالية) هو الأكثر استعمالاً للدلالة على مراجعة الحسابات الحكومية ، في حين بقي استخدام تعبير (مراجعة الحسابات)هو المستعمل في أدبيات المهنة التي تمارسها مكاتب المراجعة الخاصة أو

(١) - الجشي ، خالد الخطيب – شامي ، أحمد زهير : المالية العامة ، عمان ، / 1991 / ، ص 84 .
(٢)- Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil , pp , ٨٣ . -
(٣) - دهمش ، نعيم ، " الرقابة المالية الحكومية بين المفهومين التقليدي و الحديث " ، دراسة قدمت إلى اللقاء العلمي الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الادارية في تونس في أيار عام 1983 .
(٤) - قرار المجلس الأعلى للرقابة المالية ، المتخذ في جلسته (2) المنعقدة في 1985/2/19 .

المراجعون الخارجيون ،و تعزز ذلك من خلال تسمية المجموعة العربية لمجلتها التي تصدر عنها بشكل نصف سنوي منذ عام 1982 " مجلة الرقابة المالية " واعتماد تعبير الرقابة المالية بدلاً من مراجعة الحسابات[١].

أما في سورية فإن التفريق ما بين تعبير مراجعة الحسابات و تعبير الرقابة المالية كان أكثر وضوحاً، لأن تسمية الجهاز الذي يمارس عمليات مراجعة الحسابات الحكومية في الجهات العامة و المُعانة منذ 1967 كانت (الجهاز المركزي للرقابة المالية) لذلكم فإن مجرد ذكر (الرقابة المالية) يعني للخاصة والعامة أنها عمليات المراجعة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته.

تتناول الباحثة في هذا المبحث موضوع الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال الارتكاز على عدة محاور أساسية أهمها :

الخلفية العلمية للرقابة المالية في القطاع الحكومي، والتي يُهدف من ورائها إلى تقديم إطار علمي تثقيفي مبسط ، ثم تلخيص المشكلات التي تجابه أجهزة الرقابة المالية في القطاع الحكومي بناء على الخلفية العلمية للرقابة المالية ودراسة واقع الحال المعاش بالدولة.

وتُعرّف الرقابة بشكل عام بأنها [٢]:

عبارة عن عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في دورة العمل المتسلسلة بدءاً بالتخطيط، ثم التنظيم والتنسيق، ثم تستمر بالتنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقويم.

تتمثل الرقابة في تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها حتى يستطيع القائمون بالعمل أن يوجهوا جهودهم نحوها، أي أن الرقابة يجب أن تنصب على ما إذا كانت الجهود تبذل لتحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها أم لا .

أولاً- تعرّيف الرقابة المالية:

تعرّف الرقابة المالية بحسب (معهد المراقبين الماليين – بأمريكا) [٣]:

" أنه يجب عدم النظر إلى الرقابة المالية كوظيفة محدودة و إنما يجب أن ننظر إليها كنشاط متشعب للغاية متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة للتأكد من أن ما يجب عمله قدتم تنفيذه فعلاً وتبيان مواطن القصور ومواطن الخطوات المصححة المناسبة ".

[١] – دهمش ، نعيم ، " الرقابة المالية الحكومية بين المفهومين التقليدي و الحديث " ، دراسة قدمت إلى اللقاء العلمي الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الادارية في تونس في أيار عام 1983 .

[٢]-Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , /١٩٨٢ /PP ٥٥ .

[٣]-www.gao.gov/govaud/ybk٠١.htm

أما مجمع المحاسبين القانونيين **AICPA** في عام 1981 فقد عرّف المراجعة على أنها " فحص مطلوب يستخدم أساساً للتعبير عن الرأي حول صحة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة أو أية جهة أخرى، وتناسقها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وذلك بسبب خضوعها لاطّلاع جهات عامة وأطراف مستفيدة ".

و أيضاً **معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين** بينت أن " الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجعين من إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة ، وأنها تعرض بعدالة من كافة النواحي وفقاً لمقاييس ملائمة" [١].

و نلاحظ أن هذين التعريفين يركزان على إبداء رأي المراجع في عدالة القوائم المالية التي تقدمها المنشأة ، أي انسجامهما مع المراجعة المالية التقليدية.

لكن المؤتمر العربي الأول لأجهزة الرقابة المالية العليا ركز في مفهوم المراجعة الحكومية وعرفها بأنها: " منهج علمي يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة " .

هذا التعريف ينسجم مع مبدأ المراجعة بالمفهوم الشامل: حيث تعني " فحص القوائم المالية والتقارير والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى التقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً " [٢].

فهي تتضمن كلاً من **المراجعة المالية** التقليدية (المحافظة على الأموال) التي تهدف إلى مراجعة الدفاتر المحاسبية والسجلات ومستندات الصرف والتحصيل والقبض والتحقق من صحة الإجراءات بما ينسجم مع القواعد القانونية والأنظمة الداخلية للوحدة، وأن الصرف تم ضمن حدود الاعتمادات المخصصة ، **والمراجعة الإدارية** (رقابة الأداء – رقابة الاقتصاد) التي تعني تقويم أوجه الأداء المالي والإداري والاجتماعي بهدف إبداء رأي موضوعي في مدى الكفاءة والاقتصاد والفعالية في الأداء من أجل تقديم التوصيات والمقترحات المناسبة بغية تحسين الأداء .

ويرى بعض مؤسسي مدرسة الإدارة العلمية و نذكر منهم : هنري فايول ، أن الرقابة هي: (التأكد من أن كل شيء في المنظمة يتم وفق الخطط الموضوعة، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المعتمدة)، وذلك بهدف كشف مواطن الضعف وتصحيحها [٣].

[١]- www.intosai.org
[٢] - General Accounting Office (GAO) government auditing standards , revision , / ٢٠٠٣ / .
[٣]- Arens, A. A.& Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, P.٧٨٩-

وتعرّف وظيفة الرقابة بأنها " قياس أعمال المرؤوسين وتصويبها بغرض التأكد من أن أهداف المشروع والخطط التي وضعت لتحقيقها قد أنجزت "، و يعرفها بيتر دراكر:" بإنها المرادف لكلمة الرقابة هو التوجيه، فالرقابة معيارية وتختص بما يجب أن يكون " [١].

ويعرف الدكتور محمد ماهر عليش وظيفة الرقابة بأنها " عملية تهدف إلى التأكد من أن الأهداف المحدودة والسياسات المرسومة و الخطط الموضوعة و الأوامر و التعليمات الموجهة وخلافه مما سبق ذكره إنما تنفذ بدقة وعناية ، كما تعني الرقابة بالتحقيق من أن النتائج التي حققها القائمون على التنفيذ تطابق تمامًا ما تتوقعه الإدارة وتصبو إليه "، وأما الدكتور صلاح الشنواني فهو يعرف الرقابة بأنها "وظيفة إدارية تنطوي على قياس و تصحيح أعمال المساعدين و المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف و الخطط المرسومة قد حققت و نفذت " [٢].

ويقول د. محمد السيد سرايا: " لم تعد الرقابة في السنوات الأخيرة و بصفة خاصة في الدول المتقدمة قاصرة على أداء دورها المالي الذي يتمثل في كونها مجرد أداة للتحقق من مدى سلامة التصرفات المالية التي تقوم بها الوحدات والأجهزة الحكومية المختلفة، والتأكد من مدى شرعية هذه التصرفات و مدى مطابقتها للقوانين و اللوائح المنظمة لها للكشف عن أية مخالفات مالية تمت، بل امتداد دور الرقابة ليغطي جوانب فحص وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية لمختلف الأنشطة التي تمارسها هذه الوحدات والأجهزة [٣]، وأصبح هذا الاتجاه أمراً حتمياً وهاماً وضرورياً ولا يقل أهمية عن فحص النواحي المالية إن لم يزد، ويرجع السبب في ذلك إلى أننا يجب أن ننظر إلى النتائج النهائية التي تحققت من وراء إنفاق الاعتمادات المالية المختلفة بنفس الدرجة التي ننظر بها إلى فحص مدى سلامة و قانونية عملية إنفاق هذه الاعتمادات، و لو أن أجهزة الرقابة والمراجعة في سورية وغيرها من الدول النامية تأخذ في حسابها تقييم عناصر الاقتصاد والكفاءة والفاعلية إلى جانب النواحي المالية ، لأصبحت عملية الرقابة والمراجعة ذات مدلول وفائدة كبيرة في مجال تحقيق أهداف الرقابة الشاملة (المالية و الإدارية) على حد سواء وفي مجال تطوير تقييم أداء الأنشطة والبرامج التي تتولاها الأجهزة والوحدات الإدارية الحكومية على مستوى الدولة [٤].

ثانياً– ماهية الرقابة المالية :

---

[١] - www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

[٢] - www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

[٣] – توفيق، حسن . " الإدارة العامة " . الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية6 .القاهرة :1978 ، ص 65 .

[٢] - www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

يقصد بالرقابة المالية " مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال " ([١]).

و هناك اتجاهان فيما يختص بتحديد ماهية الرقابة:

الاتجاه الأول:

يهتم بوجود عمليات وإجراءات معينة يلزم توافرها حتى يمكن تحقيق الرقابة الفاعلة، وتشمل تلك الإجراءات : تحديد الأهداف مقدماً، وتحديد العمل المطلوب أداؤه في ضوء الأهداف المحددة والإشراف عليه، وتجميع وترتيب البيانات عن سير العمل لاستنتاج المعلومات الملائمة بغرض الوقوف على الأداء الفعلي، حتى يمكن الوقوف على النتائج وفحصها عن طريق مقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدماً في مرحلة تحديد الأهداف.

أما الاتجاه الثاني:

فيهتم بالأجهزة التي تتولى الإشراف على الأداء وجمع المعلومات وتحليل النتائج.

ولذلك كان لا بد من صياغة إطار فكري للرقابة المالية الحكومية يتضمن كافة الأطر العلمية المتاحة عن أدبيات هذه المادة، حتى يمكن الاستناد إليه في صياغة الإطار المقترح لرقابة الجانب الحكومي :

- إن الرقابة على عمل معين تتكون من ملاحظة أن كل شيء يُنّفذ طبقاً لما خطط له مسبقاً، والأوامر التي أصدرت والأسس التي وضعت نفذت بشكلٍ دقيق، وتهدف العملية الرقابية من وراء ذلك إلى تحديد الأخطاء التي حدثت ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً.
- الرقابة نشاط تمارسه إدارة المنظمة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها، والعمل على إصلاح مواطن الضعف فيها حتى تتحقق الأهداف المنشودة .
- يقصد بالرقابة المالية الحكومية في مدلولها العلمي البحت الرقابة المالية التي تمارسها الدولة على وحداتها وأجهزتها الحكومية المختلفة بغرض المحافظة على المال العام[٢] .

وقد عرف مكتب المحاسبة العام – General Accounting Office بالولايات المتحدة الأمريكية الرقابة المالية الحكومية بأنها عملية تتمثل في الآتي [٣]:

فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين و التشريعات ومراجعتها لبيان:

---

[١] -Arens, A. A.& Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, PP ,١٠٥.

[٢] - بيان سيدني بشأن رقابة الأداء و الرقابة المالية على المشروعات العامة و نوعية الرقابة المالية ، مجلة الرقابة المالية / 1988 / .ص55

[٣] - General Accounting Office (GAO) government auditing standards , revision , / ٢٠٠٧ / .

– م

ا إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي للحكومة وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

– م

دى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة.

– ف

حص كفاءة و اقتصادية العمليات ومراجعتها لبيان:

- م

دى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد و إدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية.

- أ

سباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة.

- م

دى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية.

– فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان:

- م

دى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية.

- م

ا إذا كانت الوحدة الحكومية قد قامت بالأخذ في الحسبان البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة في ضوء الموازنة بين هذه البدائل لاختيار أفضلها.

وفي مجالات الفكر المالي والمحاسبي العام لآراء الكتاب (أي الصادرة عن غير المنظمات المهنية) تتعدد تعريفات الرقابة المالية الحكومية ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:

– ه

ي المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرفات، وذلك عن طريق التأكد من اتّباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة مقدماً، وكذلك التأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية.

– ه

ي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية و الإدارية تهدف

إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة.

– ه

ي توجيه وتنظيم الأنشطة المختلفة في الوحدة الاقتصادية أو جزء منها بوساطة قرارات أو إجراءات إدارية بغرض الوصول إلى الأهداف التي سبق الاتفاق عليها أو تحديدها (١).

- كما عرفت الرقابة المالية الحكومية بأنها رقابة إدارية تشمل: مجموعة الطرق والإجراءات التي تساعد الوحدة في عمليات التخطيط والرقابة على الأنشطة أو العمليات مثل: إجراءات الموازنات وتقارير الأداء ، وتعدّ الرقابة الإدارية نقطة الانطلاق لوضع نظام محاسبي للرقابة على المعاملات المالية، بالإضافة إلى الرقابة المحاسبية البحتة التي تتكون من مجموعة من الطرق والإجراءات المرتبطة بالدرجة الأولى بالمعاملات ذات الطابع المالي، إضافة إلى حماية الأصول ومدى الدقة في البيانات المالية المقيدة بالدفاتر و السجلات (٢).

مما سبق من تعريفات تؤكد الباحثة على أن مفهوم الرقابة المالية الحكومية لا يمثل وظيفة محددة، إنما هو عبارة عن نشاط متشعب ومتكامل تندمج من خلاله وظائف علوم القانون والاقتصاد والإدارة والمحاسبة ، وكذلك الجوانب الفنية والبيئية و الاجتماعية للتأكد من أن الأعمال المنجزة قد طبقت وفقاً للخطط الموضوعة مقدماً، حتى يمكن إيضاح مواطن النجاح أو الضعف واتخاذ القرارات المناسبة، وذلك بغرض التأكد عموماً من حسن استخدام المال العام بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري وبما يخدم المصلحة العامة للدولة.

أيضاً من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة أن تخلص إلى الآتي:

أ. إن الرقابة هي أداة لقياس تصرفات الأفراد العاملين بالنشاط في مختلف مجالاته، كما أن رقابة تصرفات الأفراد تمثل في جوهرها رقابة الأعمال في الوحدة الاقتصادية، و ذلك بوصفها خاضعةً لتصرفات هؤلاء الأفراد .

ب. إن الرقابة هي أداة لتوجيه النشاط الحاضر و المستقبلي بما يحقق تنفيذ الأهداف المرسومة مقدماً للنشاط، أي الرقابة أسلوب عمل أو مرشد للتنفيذ.

ج. تسعى الرقابة إلى إخضاع التصرفات التي تتماشى مع الخطط المرسومة، أي أنها مانعة (ليست بشكل مطلق) لحدوث الانحرافات عن الخطط، وبذلك فإن أي إجراء أو تصرف خارج هذه الحدود يمكن اكتشافه قبل حدوثه ، وهو ما يعرف في الاصطلاح العلمي لأدبيات الرقابة بالرقابة الوقائية .

(١)- جونيور ، جيمس :مبادئ الرقابة الحكومية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الثاني – كانون الأول / 1987 / .

(٢)- Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , / ١٩٨٢

د. في حالة وقوع الانحرافات تهتم الرقابة ضمن منهجها العلمي المسمى بالرقابة اللاحقة بتصحيح الانحرافات السالبة، أو تدعيم هذه الانحرافات والمحافظة عليها إن كانت انحرافات موجبة.

بناء على ذلك يمكن تحديد العناصر التي يتكون منها التعريف الدقيق للرقابة في الآتي [١]:

– الخطوات أو الإجراءات التي تتكون منها علمية الرقابة.

– المستويات الإدارية التي تمارس عملية الرقابة داخل كيان الوحدة الاقتصادية.

– الأهداف المطلوب تحقيقها في ممارسة عملية الرقابة.

وبترتيب العناصر السابقة يمكن تحديد مفهوم عام للرقابة وفقاً للتعريف الآتي:

إن الرقابة هي مجموعة من الخطوات أو الإجراءات المتمثلة في إطار عمل محدد واجب الاتّباع، فهي تتضمن تعليمات واضحة ومتكاملة وإشراف متصل وتوجيه مستمر أثناء تنفيذ خطة النشاط، ثم عملية متابعة مستمرة لما تم إنجازه، وأخيراً تصحيح أية فروقات (انحرافات) تظهرها المتابعة إن كانت سالبة أو تدعيمها والمحافظة عليها إن كانت فروقات موجبة. وتمارس هذه الخطوات في مختلف المستويات المسؤولة داخل النشاط، بما يحقق الكفاية القصوى في استخدام الموارد المتاحة وفي ضوء الأهداف المنشودة.

ثالثاً– أهمية الرقابة المالية:

تعدّ الرقابة المالية من العناصر الرئيسة للعملية الإدارية و التي تشمل: التخطيط، والتنظيم والقيادة والتنسيق بالإضافة إلى الرقابة بأنواعها المختلفة... وقد تطورت أهمية الرقابة المالية مع تطور دور الدولة من (الدولة الحارسة) التي تهدف إلى المحافظة على الأمن الخارجي وحفظ الأمن الداخلي والفصل في المنازعات بين الأفراد – إلى ما يسمي بـــ (دولة الرفاهية) التي تتدخل في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية في القطاعات والميادين جميعها، ذلك أن تدخل الدولة في جميع شؤون المواطنين يتطلب توفير أجهزة إدارية كفوءة تنجز الأعمال وتؤدي الخدمات الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها على أكمل وجه، ونظراً لاتساع نطاق الأجهزة الإدارية، وتعدد مجالاتها وزيادة عدد العاملين فيها، فقد أدى ذلك إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة على أداء الأجهزة الإدارية، بهدف التحقق من إنجاز العمل الإداري بكفاية وفي أسرع وقت ممكن وبأيسر الطرق [٢].

وتبرز أهمية الرقابة المالية في هذا المجال في أنها تقدم المساعدة إلى الدولة ممثلة في أجهزتها الحكومية المكلفة بالرقابة في شأن التعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات الحكومية، والتأكد

---

(١) - Taylor, D. H.&Glezen, G.W., Auditing: Integrated Concepts and Procedures, ٦th ED, John Wiley& Sons, Inc, New York, ١٩٩٦, P.٩٨٦

(٢)- Arens, A. A.&Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, P.٧٨٩

من أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة، وللتأكد من مدى تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية وفاعلية ، بغرض المحافظة على الأموال العامة ، والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية ، وتحسين معدلات الأداء ، والكشف عن المخالفات والانحرافات ، وبحث مسبباتها، وتدعيم الموجب منها ، و اقتراح الوسائل العلاجية للانحرافات السالبة لتفادي تكرارها مستقبلاً في تلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية [١].

رابعاً- المدلول القانوني للرقابة المالية:

يعنى المدلول القانوني للرقابة المالية: الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر، وتحدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند القانوني، وتهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه [٢].

ويرتبط بموضوع المدلول القانوني للرقابة المالية ، الحديث عن مبدأ الشرعية والذي يعد الأساس القانوني للرقابة على الإدارة بالوحدات... وهذا المبدأ يعني خضوع الإدارة في جميع تصرفاتها وأعمالها لأحكام القانون بمعناه الواسع تحقيقاً للأهداف التي يتوخاها.

وتبدو أهمية مبدأ الشرعية في مجال الرقابة المالية في كونه أهم الضمانات الممنوحة للأفراد في مواجهة السلطة العامة، فهذا المبدأ يحمى الأفراد من تجاوزات الإدارة العامة وتعدياتها إذا ما خرجت عن ذلك سواء عمداً أم إهمالاً. وبالإضافة إلى ما سبق فإن أهمية مبدأ الشرعية تبرز أيضاً في سندها القانوني للجهات المكلفة بالعمل الرقابي حيث ينص مضمونه على قيام السلطة التشريعية في الدولة بتزويد الوحدات والأجهزة الرقابية بالضمانات اللازمة التي تضمن لها الخيار والاطمئنان في عملها وتبعية ذلك من الحصانات القانونية الممنوحة لهذه الأجهزة الرقابية.

من جانبها ترى الباحثة أنه على الرغم من أن مفاهيم مبدأ الشرعية تتوافر بشكل نسبي في الدستور العام لكثير من الدول وبشكل كبير وصريح في نصوص قوانين الرقابة المالية الحكومية للجهات المكلفة بالتنفيذ – إلا أن تفعيل دور الرقابة الحكومية من خلال مبدأ الشرعية يتأثر بشكل رئيسي بالمستوى التعليمي للمواطنين ومدى انتشار الوعي بينهم وتنبههم إلى حقوقهم والسعي الدائم إلى اقتضائها وكذلك استيعاب مفتشي الأجهزة الرقابية لحقوقهم القانونية في أداء مهامهم الموكلة إليهم . لذا يجب على كل حكومة رشيدة تنشد الثبات والاستقرار والمحافظة على المال العام أن تمكن الأفراد – بما فيهم مفتشي الأجهزة الرقابية – من السعي إلى اقتضاء حقوقهم على الوجه الأكمل وأن تكون سنداً أصيلاً في تحقيق ذلك [٣].

---

[١]- أ . بريكمانمد ، ترجمة باحص ، حسن بن عبد الرحمن – إبراهيم ، مراجعة أحمد أبو مندور ، بابكر ، الأمير بابكر ، الرياض : مركز البحوث والدراسات الإدارية / 1999 / ص 99 .

[٢]- جونيور ، جيمس :مبادئ الرقابة الحكومية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الثاني – كانون الأول / 1987 / ، ص 14.

[٣] - ديوار دي . آ . المراقب المالي و فحص السياسة ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الأول، / 1987/ ، ص 8.

خامساً– الأهداف العامة للرقابة المالية:

تتمثل الأهداف العامة التي تسعى الرقابة المالية لتحقيقها في هدفين:

الهدف الأول: التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة و بالشكل المطلوب اقتصاداً وقانوناً.

الهدف الثاني: أن الموارد تم تحصيلها كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف، والكشف عن ما يقع في هذا الصدد من مخالفات .

ويمكن تقسيم هذه الأهداف العامة إلى :

1- أهداف فنية تقليدية تتمثل في [١]:

- إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون هذا الرأي مدعماً بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة حقيقة المركز المالي ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة.
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في إعداد المعلومات والتقارير النهائية ، ومن ثم اتخاذ القرارات.
- اكتشاف الأخطاء وحالات الغش ، والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة المالية الداخلية للوحدات ، وتدعيم هذه النظم ، والرفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي [٢].
- التحقق من اتّباع نظم وأساليب حديثة في التخطيط و التنظيم ومتابعة التنفيذ.
- التأكد من كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسؤوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة ، ومراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن انسياب المعلومات بشكل سليم وخلق مناخ تعاوني بين الأفراد والعاملين.
- اكتشاف الممارسات والمبادرات الإبداعية لتشجيعها ورعايتها ومكافأة القائمين عليها كنوع من الحافز.

2- أهداف إستراتيجية [٣]:

---

[١]-Howard, Stettler," Audit Principles &Systems -Based Approach, PP . ٧٥.

[٢]- الصعيدي ،إبراهيم أحمد ، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998، ص242.

[٣]-Howard, Stettler," Audit Principles &Systems -Based Approach,PP . ٧٧.

- الحفاظ على الممتلكات والموجودات (الأصول) بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف[1].

سادساً- أهداف الرقابة الحكومية :

تهدف الرقابة المالية الحكومية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث وضمان حسن استخدامها، وفي سبيل ذلك يتضمن هذا الهدف العام تفاصيل ترمي إلى تحقيق مضمونه الأصيل ، وهي على النحو الآتي:

- التحقق من أن الموارد قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين واللوائح الصادرة والكشف عن أية مخالفات أو تقصير[٢].
- التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة، و متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعة و لمعرفة نتائج الأعمال ، والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة و الكشف عن ما يقع من انحرافات ، و ما قد يكون في الأداء من قصور، و أسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً.
- تحفيز الموظفين على الأداء ، الجيد والالتزام بالقوانين واللوائح من خلال إبراز الجوانب الإيجابية في أعمالهم وعدم التركيز على الجوانب السلبية فقط [٣].
- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض الأجهزة الإدارية في عملها ، والعمل على معالجة هذه المشكلات وإزالة المعوقات [٤].
- تزويد السلطة التشريعية في الدولة بالمعلومات والتقارير السليمة، وذلك بغرض تحققها من تطبيق ما وافقت عليه فيما يتعلق بالموازنة العامة، وهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات حسب اللوائح. إضافة إلى ذلك التأكد من تنفيذ نصوص الأنظمة واللوائح العامة والخاصة، أي التي تصاغ لأغراض خاصة تناسب وحدات إدارية بعينها.

مما سبق من عرض لأهداف الرقابة المالية الحكومية تُذكِر الباحثة أن أهداف الرقابة المالية الحكومية تتلخص في مجملها في ثلاثة محاور رئيسة هي:

---

[١]- علبي ، عبد المؤمن : الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة وتقويم الأداء ، مجلة المصارف العربية ، اتحاد المصارف العربية ، / 1991 / .
[٢]- العايدي ، محمد عبد الرحمن ، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، 1990، ص218.
[٣]- Taylor, D. H.&Glezen, G.W., Auditing: Integrated Concepts and Procedures, ٦th ED, John Wiley& Sons, Inc, New York, ١٩٩٦, P.٩٨٦
[٤]- السويسي ، فاطمة ، " المالية العامة – موازن الضرائب " لعام 2005، ص 67 .

- **المحور السياسي:** الذي يهدف إلى التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالموازنة التخطيطية العامة للدولة ، و تبعية ذلك من نصوص اللوائح والإجراءات والتشريعات.
- **المحور المالي:** ويتعلق بالنواحي الفنية الهادفة إلى التحقق من صحة الحسابات وسلامة التصرفات والإجراءات المالية، وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات.
- **المحور الإداري:** وهو ما يهدف إلى التأكد من أن أنظمة العمل (اللوائح – التشريعات – الإجراءات) تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية، مما يؤدي إلى حسن سير العمل في مراحل التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة كلها .

كما ترى الباحثة أن تحقيق الأهداف المنشودة لأي نظام يتطلب توافر سمات جيدة تكفل له عامل النجاح في تحقيق الأهداف، وبناء عليه فإن السمات التي تكفل الجودة وتحقيق الأهداف المنشودة لنظام الرقابة المالية الحكومية تتمثل في الآتي:

- تحديد الأهداف الرقابية بدقة.
- مدى توافق النظام الرقابي مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها الوحدة الإدارية.
- وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية لإمكان تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية بدافع إنجاح عملية الرقابة.
- اختيار موظفين يتمتعون بالتأهيل العلمي الجيد إضافة إلى الكفاءة و الخبرة.
- إيجابية النظام الرقابي في كونه نظام لا يقصد من ورائه رقابة الأداء وفرض العقوبات فقط.
- قدرة النظام الرقابي على سرعة اكتشاف الأخطاء و الانحرافات.
- الوضوح و المرونة في النظام الرقابي، أي أن يكون نظاماً ميسور الفهم للقائمين على تنفيذه، و يجب أن يتسم أيضاً بالمرونة لضمان فاعليته في مجال استخدام الخطط البديلة لمواجهة الظروف غير المتوقعة .
- اقتصادية النظام الرقابي بحيث لا تتفوق تكاليفه على منافعه، بل يجب العكس ، أو على الأقل التناسب بين التكاليف والمنافع ، وإلا أصبح نظاماً يمثل عبئاً مالياً على كاهل الوحدة الإدارية دون مرجوات من وراء إنشائه.
- بناء النظام الرقابي على مفاهيم تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية وملحقاتها المختلفة داخل الوحدات الإدارية بشكل رئيسي، لما يحققه ذلك من مزايا متعددة في هذا المجال.

سابعاً– المبادئ العلمية للرقابة الحكومية:

بما أن الرقابة المالية الحكومية تعبر عن نشاط متشعب بغرض التأكد من أن ما يجب عمله قد تم بالفعل وتبيان مواطن القصور واتخاذ القرارات التصحيحية تبعاً لذلك. وبناءً عليه لا يمكن النظر إلى

هذه الرقابة على أنها وظيفة محدودة[1]، ولا شك أن أفضل وسيلة نحو بناء إطار مفاهيمي متكامل للرقابة الحكومية هي وضع وصياغة مجموعة من المبادئ (الأسس) العلمية التي تسهم في توضيح مفهوم الرقابة المالية الحكومية وتبين العناصر الرئيسة التي تتكون منها ووظائفها الرئيسة و الأساليب العامة التي تستخدم في تحقيق هذا النوع من الرقابة بفاعلية. ويمكن تحديد هذه المبادئ على النحو الآتي ([2]):

1. مبدأ الخطة التنظيمية [3]:

تمثل الخطة التنظيمية مقوم رئيس من مقومات إعداد وتنفيذ أي نظام فعال للرقابة، نظراً لأن الخطة التنظيمية تبين بوضوح خطوط السلطة ، وتوصيف الاختصاصات لكل منصب ، وتبيان قنوات الاتصال بوضوح ونطاق الإشراف وعدد المستويات الإدارية والإطار العام لتقسيم العمل ، وفصل الوظائف وأساليب التنسيق. ويجب أن تتضمن الخطة التنظيمية دليل تنظيمي يحتوي على توصيف كامل ودقيق للمسؤوليات والسلطات ، ويبين بوضوح قنوات الاتصال وتسلسل خطوات العمل ، وتوزيعه بين المستويات الإدارية المختلفة.

بمعنى أن يكون التركيز هنا عاماً وشاملاً ولا يقتصر على زاوية تنظيمية محددة، وإنما ينصب على الهيكل التنظيمي بأكمله، حيث إن النظام السليم للرقابة المالية يقوم على أساس محاسبة كل مستوى من مستويات المسؤولية داخل الوحدة من الأدنى إلى الأعلى، كما يجب أيضاً أن تُصممّ تقارير الرقابة المالية وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية بحيث تكون متطابقة تماماً مع الهيكل التنظيمي للوحدة، وتجسد بصورة عملية قنوات الاتصال المحددة، وتترجم نطاق الإشراف و المسؤولية في صورة رقمية.

ومما لا شك فيه أن وضع الخطة التنظيمية للوحدة وظيفة إدارية، ولكن لغرض تحقيق رقابة مالية فاعلة يجب أن تندمج مع هذه الوظيفة وظيفة محاسبية مهمة هي عملية وضع نظام للمعلومات (وفقاً للأغراض المالية) يكون مطابقاً تماماً للخطة التنظيمية. والجدير بالذكر هنا أنه قد يكون هنالك خطة تنظيمية لقسم داخل وحدة نظراً لخصوصية أغراضه ولكنها يجب أن تكون في النهاية متمشية مع الخطة التنظيمية العامة للوحدة في سبيل تحقيق الأغراض العامة للوحدة.

2. مبدأ التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي:

يعدّ كل من التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي ضرورة حتمية لتحقيق الرقابة المالية السليمة ذلك أنه يضع مستقبل المنشأة على طريق مرسوم بدلاً من أن تكون التصرفات مجرد رد فعل للأحداث.

---

[1]- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ , / ١٩٨٧ /
[2]- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /
[3]- www.nysscpa.org/cpajournal/٢٠٠٥/١١٠٥/special_issue/essentials/p٦.html

إن التخطيط الاستراتيجي بطبيعة الحال هو تخطيط طويل الأجل يمتد لسنوات طويلة قادمة ويختص بالسياسة الإجمالية للوحدة ويتناول العوامل الرئيسة المهمة في نشاطها الأساسي، و يتطلب أيضاً تحليلاً متعمقاً للمناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي [١].ونظراً لأن التخطيط الاستراتيجي يكون في صورة خطوط عريضة وأهداف عامة فيكون من الضروري تعضيد الخطة الإستراتيجية بخطة تكتيكية تنبع منها وتتناول التفاصيل الخاصة ببرامج الوحدة في مجال التنظيم العام وتنمية الموارد وتخطيط العمليات وغيرها.

و رغم أن التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي مسؤولية الإدارة العليا في المقام الأول إلا أن وضع خطة إستراتيجية وخطة تكتيكية يتطلب بالضرورة توفر نظام لتجميع البيانات المهمة وترجمة هذه البيانات في صورة مالية صالحة للاستخدام (معلومات ملائمة للقرارات) ، وهنا يظهر مرة أخرى مدى التكامل والاندماج بين وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة في مجال الرقابة المالية [٢].

3. مبدأ وجود معايير عادلة ومؤشرات سليمة لقياس وتقييم الأداء :

من السمات الرئيسة للحياة المعاصرة ظاهرة النسبية، حيث لا توجد أشياء مطلقة البتة، وبالتالي لا يمكن الحكم على الأداء بأنه ممتاز أو جيد أو متوسط أو حتى ضعيف إلا من خلال مقارنته بمقياس معين سواء أكان نمطاً أم معياراً أم مؤشراً أم أي مقياس آخر مناسب . و المقارنات المتاحة هنا تشمل الآتي:

- مقارنة الأداء الحالي بالأداء السابق لنفس الفرد.
- مقارنة الأداء الحالي لفرد بأداء فرد آخر يقوم بعمل مماثل وفي ظروف مماثلة.
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحدد مقدماً.
- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير.

حيث يفيد النوع الأول من المقارنات في تحديد اتجاهات مستوى الأداء خلال الفترة الزمنية محل المقارنة، ولكن هذا النوع يشوبه اختلاف الظروف في كل فترة.

ويمكن عن طريق النوع الثاني من المقارنات وضع ترتيب تفاضلي لأداء الموظفين في الوحدة نفسها بغرض الحكم على أدائهم مقارنة بأداء نظرائهم في وحدات مماثلة. وعادة ما يكون هذا النوع من المقارنات في صورة إجمالية تفيد في إعطاء مؤشر عام عن مستوى الأداء ، ولكن يمكن معه القيام بدراسة تحليلية تفصيلية للتعرف على نواحي الضعف والقوة والأسباب التي تؤدي عموماً إلى انخفاض مستوى الأداء .

---

[١]- بلونداك ، جيليس : نظم التقارير المالية الحكومية في البلدان الأقل نمواً ، مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير ، / 1988 / .

[٢]- Arens, A. A.&Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, P.٧٨٩

ويعدّ النوع الثالث من المقارنات أفضل وسيلة متاحة و مرضية للحكم على مستوى كفاءة الأداء، حيث يُحددّ الأداء المستهدف في ضوء الظروف المتوقعة وبالتالي فإن الأرقام تكون قابلة للمقارنة، أي أن يترجم التنفيذ الفعلي مقارنة بما حدد مقدماً من أهداف وسياسات إلى لغة الأرقام لقياس الأداء في ضوء تحديد الانحرافات الموجبة والسالبة.

ويعدّ هذا النوع من المقارنات فيعدّ من أفضل الوسائل المتاحة للحكم على كفاءة الأداء ، حيث يُقارن الأداء الفعلي بالمعايير التي يتم تحديدها في ضوء الظروف المتوقعة، وبالطبع فإن صفات المعايير التي تتصف بها تجعل هذه المقارنة ذات مغزى ودلالة علمية- نظراً لدقتها-عن طريق استخدام الطريقة العملية

الأمر الذي يجعل هذه المعايير دقيقة نسبياً ومن ثم فإنه لا يمكن الاحتجاج بأن مقياس الأداء غير سليم.

4. مبدأ الرقابة المتحكمة (الرقابة بمفهوم السيبرنتكس):

تقوم نظرية الرقابة الحديثة على مفهوم السيبرنتكس – Cybernetics، وترمز هذه الكلمة إلى دراسة التحكم والرقابة بالاتصالات الفعالة وتضع مفهوماً جديداً للعملية الرقابية يبعدها عن المفهوم التقليدي الذي يجعلها تؤدي إلى الخوف من اتخاذ القرارات والمبادرة. يقوم مفهوم السيبرنتكس على أساس تهيئة كافة الإمكانيات أمام المسؤولين عن التنفيذ حتى لا يقعوا في الأخطاء، وتحقيق ذلك بالدرجة الأولى عن طريق الاتصالات الفعالة داخل الوحدة، وعدم اقتصار مفهوم الرقابة على تصيد الأخطاء ومعاقبة مرتكبيها أو الانتظار حتى يتم إنجاز الأعمال لوضع التقييم. كما تقوم رقابة السيبرنتكس أيضاً على مفهوم التقارير والمتابعة أو التغذية العكسية، ويشترط لتصميم التقارير أن يتم وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية، أي وفقاً للمستويات الإدارية ومسؤولياتها وطبقاً لاحتياجات كل مستوى إداري من المعلومات المالية الملائمة له والتي تفي بحاجته في صنع القرارات. ويعدّ مفهوم السيبرنتكس أحد تطبيقات النظرية العامة للنظم، وهو مفهوم يرتبط بكلٍ من عمليتي الاتصالات و الرقابة، كما يعبر عن نموذج للتفكير فيما يتعلق بتطبيقات التكنولوجيا المتقدمة لإنتاج المعلومات في مجال رقابة التنظيمات المركبة، وهو يعتمد بصفة رئيسة على عملية الضبط أو الانتظام الذاتي للنظام [١].

5. مبدأ الإدارة بالاستثناء:

الإدارة بالاستثناء في أبسط صورها هي نظام للتنبيه والاتصال يرسل إشارات إلى المدير عندما تكون هناك حاجة لتنبيهه، وبالعكس يبقى ساكناً عندما لا تكون هنالك حاجة لجذب انتباهه [٢].

---

[١]- Arens, A. A.&Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, P.٧٨٩

[٢]- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /

وقد حدد لنظام الإدارة بالاستثناء ستة جوانب على النحو الآتي [١] :

- **جانب القياس :**

حيث يتم إعطاء قيم رقمية إلى الأداء في الماضي والحاضر وحصر الموارد والطاقات والإمكانيات وتجميع وتقييم الحقائق بالنسبة لموقف العمليات ككل.

- **جانب التنبؤ:**

حيث يتم استخدام بيانات الحاضر والماضي للتنبؤ بالأحوال في المستقبل وتحديد الأهداف وإعداد الخطط ومراجعة الهياكل التنظيمية.

- **جانب الاختيار:**

حيث يتم اختيار المقاييس الحيوية التي تبني على أسس اقتصادية والتي تعكس بأفضل صورة ممكنة مدى تقدم التنظيم في تحقيق أهدافه.

- **جانب الملاحظة :**

حيث يتم ملاحظة وقياس نتائج الأداء الفعلي واستخراج المؤشرات المهمة بصفة دورية.

- **جانب المقارنة :**

حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع حتى يمكن تحديد الاستثناءات وتحليل الأسباب التي أدت إليها وإعداد التقارير ورفعها إلى السلطة المختصة في الحالات التي تتطلب اتخاذ خطوات معينة.

- **جانب التحرك :**

حيث يتم اتخاذ القرارات واتخاذ الخطوات اللازمة لمراقبة الحالات الاستثنائية و معالجتها.

6. مبدأ استخدام النظم والأساليب المحاسبية و الإدارية:

حتى تكتمل عملية الرقابة المالية الحكومية في جوهرها لا بد لها من وسائل وأدوات لتحقيق أهدافها وتدعو وجهة هذا المبدأ إلى استخدام أساليب المحاسبة والإدارة في مجال الرقابة المالية وهي متعددة ومختلفة من وحدة إلى أخرى ومنها – على سبيل المثال لا الحصر، و وفقاً لركائز التطبيقات العملية بالكثير من الوحدات – فيما يأتي :

- أسلوب الملاحظة والمشاهدة عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظة سير أعمالها أثناء التنفيذ من خلال الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح الأخطاء [١].

[١]-International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /

- أسلوب المراجعة والفحص والتفتيش بشكلٍ عام [٢].
- أسلوب الحوافز و الجزاءات، حيث يختص بتقرير الحوافز للجهود الممتازة للعامل الكفء وتوقيع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل .
- أسلوب الارتكاز على النظم والتعليمات واللوائح المصدرة من خلال متابعة الالتزام بها وعدم مخالفتها وتوقيع الجزاءات تبعاً لذلك ومنها: قانون الموازنة العامة، قانون المحاسبة الحكومية واللائحة التنفيذية.
- أسلوب التحليل الإحصائي و العينات.
- أساليب تحليل الفروقات بين النتائج الفعلية و المحددة مقدماً.
- التقارير والتحليلات للأغراض الخاصة.
- مؤشرات تقييم الأداء الداخلي.
- نسب التحليل المالي والمحاسبي.

وغيرها من الأساليب الأخرى في مجال المحاسبة والإدارة التي تستخدم في تطبيقات تحقيق الرقابة المالية الحكومية الفاعلة.

7. مبدأ التصحيح :

لا تكتمل الرقابة المالية الحكومية إلا بالاتخاذ الخطوات المصححة، فالأساس في الرقابة المالية هو تنظيم وعرض المعلومات حتى يمكن للمديرين أن يقرروا مجال التحرك أو اتخاذ قرار بسرعة [٣].

وفي مجال اتخاذ الخطوات المصححة لمعالجة الانحرافات يقوم القرار النهائي على أساس المفاضلة بين البدائل الآتية:

- عدم التحرك حتى تتم مراجعة نظام القياس
- الملاحظة والتقرير.
- الانتظار لفترة محدودة فقد يصحح الوضع نفسه بصورة تلقائية أو ذاتية.
- وضع معايير أداء جديدة.
- اتّباع سلسلة من الخطوات المصححة المخططة مسبقاً و المرتبة بحسب درجة الانحراف واستمراره.
- الحصول على استشارة خارجية موضوعية ذات كفاءة عالية.

---

[١]- رسلان ،إبراهيم ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1997، ص182.
[٢]- Wells, J. T., Corruption: Causes and Cures, Journal of Accountancy, April٢٠٠٣, P.P.٤٩-٥٢.
[٣]-International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /

- التحرك في اتجاه جديد تماماً غير مخطط على أساس إعادة تقييم الموقف برمته يتبعه تفكير خلاق ومنطقي.

8. مبدأ المتابعة وإعادة التغذية:

تبدو الحاجة واضحة للمتابعة والتغذية المرتدة بالمعلومات حينما يؤدي الموقف إلى اتخاذ قرار يؤثر بدوره على المجال الأصلي، وفي مجال الرقابة المالية تحديداً يؤثر مبدأ التغذية المرتدة بالمعلومات بصورة رئيسة على عملية صنع القرارات الرقابية، والواقع أن التصرف اليومي للإدارة في معظم الأحوال هو عبارة عن ردود أفعال، استجابةً لمعلومات يعاد تغذية مستويات الإدارة بها من نتائج قراراتها السابقة(١).ومن الأمثلة الواضحة على مبدأ المتابعة والتغذية المرتدة بالمعلومات أسلوب الرقابة باستخدام الموازنة، حيث توضع خطة و تُنفذ ويستفاد من نتائج التنفيذ والمتابعة في وضع الخطة الجديدة وهكذا. وتبدو الأهمية الرئيسة لعمليات المتابعة المستمرة والمراجعة عقب التنفيذ في التنبؤ بنواحي القوة والضعف في تحديد الأهداف والتنبؤ و وضع الخطة الاستراتيجية وقياس عبء العمل ووضع المعايير، بما يضمن أن تؤدي عملية إعادة التغذية المستمرة بالمعلومات في المحصلة النهائية إلى تحسين وترشيد هذه الخطوات.

9. مبدأ توازن الرقابة :

المغالاة في الرقابة تلقي أعباء غير ضرورية على النظام المالي وتحد من المرونة والابتكار، كما أن ضعف الرقابة يؤدي إلى الإخفاق في تحقيق أهداف الوحدة، ولذلك فإن المشكلة الرئيسة هنا هي تحقيق قدر معتدل من الرقابة. ومن الكلمات المأثورة الشائعة في هذا المجال: " الوحدة التي تحاول مراقبة كل شيء تنتهي بتحقيق الرقابة على لا شيء". والواقع أن الرقابة يمكن أن تنهار لأن الإدارة تحاول أن تحقق رقابة أكثر من اللازم، فتختلط الأمور المهمة مع مجموعة ضخمة من الأشياء الصغيرة غير المهمة. ولذلك فإن تمييز العناصر المهمة للأداء و التي يكون لها أضخم الأثر في تحقيق أهداف الوحدة يعدّ مهمة أساسية لتحقيق الرقابة المالية الفاعلة (٢).

الواقع أنه في الحياة العملية تكون هنالك عوامل كثيرة تتبع في سلوكها ونتائجها عوامل أخرى أكثر أهمية، ويجب أن يحدد نظام المعلومات في كل وحدة اقتصادية العوامل المهمة التي تتحكم في نجاح الوحدة .

10. المبدأ السلوكي للرقابة:

---

(١)- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /

(٢) - Wells, J. T., Corruption: Causes and Cures, Journal of Accountancy, April٢٠٠٣, P.P.٤٩-٥٢.

الرقابة المالية في حد ذاتها مفهوم سلوكي تمتد جذوره إلى علم النفس الاجتماعي، ولذلك فإن تحديد الرقابة المالية الفاعلة يستلزم الاعتماد على سلوك الأفراد داخل الكيان التنظيمي أكثر من الاعتماد على الخطوات أو الإجراءات الآلية لتنفيذ نظام الرقابة المالية [١].

و الواقع أن هذا المبدأ يمثل خلفية ضرورية لكثير من مبادئ الرقابة المالية سابقة الذكر ، ومن المسلم به أن الأهداف والمعايير المتشددة مثبطة للهمم وعلى العكس نجد المتراخية تدعو للتكاسل، كما أن مبدأ شبكة الاتصالات والمعلومات يتوقف على نوعية المديرين واستعدادهم للاستفادة من المعلومات وعادة ما تهدف المعلومات إلى ترشيد سلوك المديرين ولكنها لا تحل محل التفكير السليم والقدرة على وزن الأمور والحكم عليها، كما أن مبدأ الاستثناء يقوم على إغفال التغييرات الطفيفة لأنه لا يمكن توقع أن يكون السلوك البشري مطابقاً للمعايير، وفي مجال اتخاذ الخطوات المصححة يجب مراعاة النواحي السلوكية للعاملين بالتنظيم خاصة عند وضع نظم الحوافز و الجزاءات، إضافة إلى أن وراء مبدأ توازن الرقابة ناحية سلوكية مهمة هي أن المغالاة في الرقابة تؤدي إلى انعدام المرونة وقتل روح الابتكار لدى العاملين بالتنظيم. و خلاصة القول أنه لا يمكن إغفال النواحي السلوكية في أي نظام فعال للرقابة المالية.

و قبل أن نتعرف على أنواع الرقابة الحكومية لا بد من معرفة الفرق بين كلٍ من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي و عمل كل منهما ، فالمراجع الداخلي هو بمثابة أحد العاملين ضمن فريق العمل داخل المنشأة أما المراجع الخارجي فهو تابع لمصلحة حكومية ، أي تابع للجهاز المركزي للرقابة المالية ، ويقوم المراجع الخارجي بالإشراف أو مراقبة أو فحص مستندات الشركة والتأكد من صحة القيود وهو ما يُعرف باسم مفتش الحسابات الذي عُرّف بأنه موظف لدى الدولة يمارس عمله حسب ما هو محدد له في مهام وظيفته ، وفي المجالات المحددة من الجهاز المركزي التابع له[٢] ، و التسجيل وتطبيق المعايير والأسس والمبادئ المحاسبية ، و تختلف مهام المراجع الداخلي عن المراجع الخارجي في :

- **المراجع الداخلي:** يقوم بالمراقبة الداخلية و التأكد من تسجيل كافة العمليات ، و عدم إهمال أي من الإيرادات أو ازدواجية التسجيل لأي مصروف ، ويتحقق من صحة تسجيل القيود ويقوم بالمراقبة الداخلية .
- **المراجع الخارجي** يقوم بـــ [٣]:

---

[١]- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ /

[٢]- www.mohe.gov.jo/directorates/DepartmentofInternalControl/DivisionofFinancialControl

[٣]- www. Khartoum-t-colledge.ibda٣.org

- مناقشة المحاسب و المسؤولين بطرح بعض الأسئلة المحددة التي يستطيع من خلالها تخطيط أسلوب الفحص أو المراجعة .
- تخطيط عملية الفحص و المراجعة .
- تحديد نوع و طريقة الفحص و نوع العينة في مجتمع الفحص .
- الفحص الدفتري والمستندي للمؤسسة الحكومية .
- تصحيح أو التأشير بمدى صحة القوائم المالية أو عدم صحتها.
- قبول القوائم المالية أو رفضها.
- اعتماد و قبول المستندات المرفقة من عدمه .
- قبول أو رفض الدفاتر المحاسبية .
- مراجعة دفاتر الجرد ، لاسيما للمستودعات .

لكن في جميع الأحوال الهدف من المراجعة الحكم و إبداء الرأي في مدى صحة القوائم المالية (الحسابات الختامية) وتطبيق المبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية ، بالإضافة إلى تدقيق بعض القرارات الأخرى أو التوقيع على المستندات الخاصة لاسيما فيما يتعلق بعقد ما،أواستثمار بمبلغ كبير.

- **المراجع الداخلي** مسؤول تجاه الإدارة.
- **المراجع الخارجي** يتبع الهيئة المكلفة له بعملية المراجعة ، فهو مسؤول تجاهها من خلال تقاريره وبيان مخالفة الواقع الفعلي لما هو مقدم[1] .
- **المراجع الداخلي** يتبع إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة و مهمتها الرقابة على تنفيذ السياسات المالية وتطبيق المبادئ و المفاهيم المحاسبية .
- **المراجع الخارجي** شخص مهني أو شخص محترف محكوم من خلال قانون عمل يحدد مجال عمله و الضوابط الخاصة بالمهمة، كونه تابع لأحد الهيئات الرقابية ، كالجهاز المركزي للرقابة المالية .
- **المراجع الداخلي** يقوم بتنفيذ مهام عمله على طوال العام ، من فحص وتدقيق ومراجعة ومراقبة وتنفيذ سياسات و رقابة تنفيذ وتطبيق السياسات .
- **المراجع الخارجي** محكوم بالوقت الذي يُكلف به لإتمام عملية المراجعة ، من خلال خطة موضوعة للمراجعة سواء المراجعة الشاملة أم عينة من المجتمع الإحصائي.

---

[1]- www. Khartoum-t-colledge.ibda٣.org

إن استخدام الإدارات لبعض الوسائل مثل الموازنات و التحليل المالي هو بهدف الاستفادة من دور المراجع الخارجي في تحسين الأداء حيث يفترض أن يؤدي مراجع الحسابات الخارجي دوراً مهماً في تطوير وتحسين أداء الأجهزة الحكومية التي يقوم بمراجعتها في مجال تطوير النظام المحاسبي وتطوير القواعد و المبادئ و الأسس المحاسبية التي تساعد على تسجيل العمليات المالية في الدفاتر الحكومية لتعظيم دور نظام الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات .

هذا الدور تؤكده واقعية و أهداف ملاحظات المراجع القانوني المؤهل للفحص و التدقيق المالي والخبير بنظم الرقابة المالية ، و لا تنحصر مهمة المراجع في إعطاء تقرير – فقط – عن عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة محل المراجعة لأنه من الواجبات المهنية التي يعول على مراجع الحسابات القيام بها دوره في تحسين ورفع كفاءة الأداء للشركات التي يراجعها [1].

هذا الدور يتمثل في عدة أمور مثل:

- قيام المراجع بتزويد جهاز الرقابة بخطاب يترجم نتيجة فحصه و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ، وإيضاح لجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية ، وهو أمر مهم و يمثل مساهمة المراجع الخارجي في توضيح رؤيته للثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية ومقترحاته لتحسينه وهو ما يعرف بـــ : (Management Letter) .
- القيام بدراسة الإجراءات و النظم الخاصة بالأجهزة الحكومية و مدى ملائمة الصلاحيات والسلطات الممنوحة للمسؤولين فيها ، و علاقة ذلك بقدراتها على الاتساع و النمو في أنشطتها مع تقديم المقترحات[2].
- دراسة أساليب توفير المعلومات المتاحة للشركة و مدى إحلال الأنظمة الآلية في تجهيز البيانات.
- تقديم الآراء و المقترحات من خلال تحليل الحسابات الختامية ، و تفسير مدلولاتها المالية بأسلوب يساعد على توجيه سياسة الشركة التوجه السليم بقصد تحقيق مستوى أفضل من ناحية الربحية والسيولة و تحقيق المدى الكافي لرأس المال العامل لتحقيق أهداف الشركة[3].
- المساهمة بوضع نظام خاص بقائمة التدفقات النقدية لمساعدة الشركة على الابتعاد عن العسر المالي،
- ولكن الذي يحدث في التطبيق العملي أن هناك جهلاً و تقصيراً لدور المراجع الخارجي في تحسين الأداء لدى العديد من الشركات و يرجع ذلك لعدة أسباب منها :

---

[1]- محمد لبيب ، خالد ، نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني، العدد الأول، 2003، ص171-235.

[2]-www. Khartoum-t-colledge.ibda٣.org

[3]- International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ , / ١٩٨٤ / .

- عدم قيام بعض المؤسسات باتخاذ الإجراءات البديلة بعد مقارنة الأداء الفعلي بمعايير محددة مقدماً .
- عدم وجود مستويات لقياس الأداء و ما يرتبط بها من قواعد مقبولة للأداء الإداري و لوظائف الإدارة.
- عدم رغبة بعض المستويات الإدارية في الشركة بقيام المراجع بهذا الدور لما له من تأثير على الإدارة العليا لأعمال المديرين و محاسبتهم.
- قصور الوعي المحاسبي لدى كثير من المسؤولين و المدراء بل و جهل كثير منهم بطبيعة الخدمات التي يمكن للمراجع الخارجي تقديمها .

أما عن الوسائل التي يمكن للشركات اتّباعها للاستفادة من المراجع الخارجي كخبير مالي في تحسين الأداء فهي :

- تحليل الحسابات باستخدام النسب المالية من أجل تقييم أهداف الشركة و قياس مدى النجاح في تحقيق هذه الأهداف و التي يكون منها الإجابة على بعض التساؤلات .
- كما يمكن قيامه بتقييم نظام الموازنات التقديرية **Budget** فهي أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج المرجوة التي تعد مقدمة من قبل الإدارة العليا لكل قسم من أقسام الشركة وصف الموازنات التقديرية أداة للتخطيط و المتابعة و الرقابة [١].
- متابعة التنفيذ ومقارنته أولاً بأول بالخطة و تحديد الانحرافات و أسبابها و تحديد المسؤولية بشأنها ومن ثم العمل على علاجها لتتمكن الأجهزة الحكومية من أداء خدمة اجتماعية معينة بمستوى معين التأكد من أن الأهداف في حدود الإمكانات المتاحة فلا يكون مبالغاً فيها من أجل إيهام (هيئة تخطيط الدولة مثلاً) بتضخيم نسبة الاستثمارات لأموال المؤسسة بهدف تحقيق الهدف المنشود.

مما سبق تؤكد الباحثة على أهمية دور المراجع الخارجي (مع استخدام بعض الوسائل مثل الموازنات التقديرية والتحليل المالي) في إعطاء السلطات العليا صورة واضحة عن كفاءة الإدارة ونظام المراجعة الداخلية و جوانب النقص و أوجه الضعف و القصور و أسلوب معالجة ذلك حتى تتحقق الأهداف الاقتصادية[٢] .

ثامناً–أنواع الرقابة الحكومية:

تأخذ المراجعة الحكومية بالمفهوم الشامل للمراجعة ، وقد جاء في تقرير الأمم المتحدة /1977/ أن المراجعة الشاملة تتضمن العناصر الآتية:

---

[١]- Arens, A. A.&Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧, P.٧٩١

[٢]- www. Khartoum-t-colledge.ibda٣.org

- **المساءلة المالية:** التي يجب أن تتضمن السلامة المالية والكشف الكامل عن المخالفات والمطابقة مع القوانين والأنظمة النافذة.
- **المساءلة الإدارية:** التي يجب أن تهتم بالكفاءة والاقتصاد في استخدام الأموال والأملاك والموظفين وغيرها من الموارد.
- **المساءلة الخاصة بالبرامج**: التي يجب أن تهتم بما إذا كانت البرامج والنشاطات الحكومية قد حققت بفعالية الأهداف الموضوعة لها، مع ضرورة الاهتمام بوجه خاص بالتكاليف والنتائج.

تاسعاً– نظام الرقابة في الجمهورية العربية السورية:

1– أنواع الرقابة على الإنفاق العام :

أ– **الرقابة الإدارية** : و تتضمن الخطة التنظيمية و الإجراءات و السجلات المرتبطة بعمليات اتخاذ القرارات التي تقود إلى ممارسة الإدارة للعمليات التي ليس لها تأثير في القوائم المالية ، و من أهم الأساليب لذلك الموازنة التخطيطية ،تمارسها جهة ذات صفة إدارية سواء اعتمدت الرقابة فيها على معيار الرقابة الشكلية على المشروعية ، أم على معيار الرقابة الموضوعية على الملاءمة وتقييم الأداء و الفاعلية ، و يتضمن تقرير الرقابة التنبيه إلى الأخطاء و الكشف عن المخالفات وطلب اتخاذ الإجراءات بشأنها ، و نتائج هذه الرقابة غير ملزمة و إنما ذات صفة استشارية وهي تتبع الأسلوب التفصيلي بالمراجعة .

ب- **الرقابة المحاسبية (رقابة المشروعية)** : وهو اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات و درجة الاعتماد عليها، و تتبع عملياتُ صحةِ تسجيل و تبويب و تحليل و عرض البيانات المحاسبية و إجراء المطابقات ، نتائجَ قطع الحسابات ، و التثبت من حسن إدارة الأموال العامة ، و مدى صحة التقديرات ، و مقارنتها مع ما تحقق فعلاً ، و من أهم الأساليب المستخدمة :

– المراجعة المستندية: و تتركز في تدقيق النواحي الشكلية و الموضوعية و القانونية للمستندات وبياناتها المحاسبية.
– المراجعة الفنية : لمعرفة مدى (أو عدم) قيام المنشأة بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً و المتعارف عليها .
– تحديد و فصل الواجبات باستخدام خريطة تنظيمية واضحة .
– الرقابة المالية على جميع المعلومات و البيانات المحاسبية و المالية ، و اتّباع نظام محاسبي سليم و استخدام نظام الجرد المستمر و المفاجئ .

– استخدام موازين التدقيق الدورية و الفرعية ، و استخدام أسلوب المصادقات و مذكرات التسوية.

ج- **رقابة اقتصادية :** و هو عبارة عن نوع من التحليل للموازنة العامة للدولة و للتبويب المستخدم فيها لاسيما التبويب الوظيفي و الإقليمي الذي يخدم هذا النوع من الرقابة .

و بذلك يتم من خلال الرقابة الاقتصادية رقابة الأداء و تقويم أداء النشاط الحكومي لأنها تبين للمراجع مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، و ما إذا حققت الموازنة العامة للدولة أهدافها أم لا.

د- **الضبط الداخلي :** و هي خطة تنظيمية تابعة للإدارة تحتوي على جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام ، وتحقيق فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبية .

هـ- **المراجعة الداخلية :** التي تحقق الرقابة بالاعتماد على دور الإدارة المختصة بما يسمح لها بامتلاك حرية كبيرة للعمل .

2- أنواع الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة و طبيعة عملها :

تتناول عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة ما يأتي:

- مراقبة كيفية إدارة الأموال العامة من قبل كل من العاملين الإداريين و المحاسبين.
- مراقبة مجموع عمليات تنفيذ الموازنة العامة من تحقق، وجباية، وعقد، وتصفية، وصرف، ودفع، والغاية الرئيسة من رقابة تنفيذ الموازنة العامة مزدوجةٌ (مالية وسياسية بالوقت نفسه).

إن الكلام عن أنواع الرقابة لا يعني استقلالية كل نوع منها و جعلها رقابة قائمة بذاتها ، و من هنا نجد أنَّ تعدد أنواع الرقابة و تسمياتها جاءت نتيجة للزاوية التي يُنظر للرقابة من خلالها [١].

أ- الرقابة من الوجهة المالية:

تتطلب الرقابة التثبت من حسن إدارة الأموال العامة، ومدى تطابق تقديرات الواردات والنفقات مع ما تحقق منها فعلاً.

ب- الرقابة من الوجهة السياسية:

تقتضي الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للسلطة التشريعية الاطّلاع على كيفية ممارسة السلطة التنفيذية للإذن المعطى لها بالإنفاق والجباية بموجب قانون الموازنة العامة الذي تم إصداره وتصديقه من قبل تلك السلطة التشريعية. وتأخذ رقابة تنفيذ الموازنة من الناحية النظرية على الأقل أشكالاً وصيغاً مختلفة، وهي الرقابة المكانية، والرقابة المستندية، فالأولى تعني انتقال العامل الرئيس إلى

---

[١]- شكري ، فهمي محمود " الرقابة المالية العليا " ، دار مجدلاوي ، عمان ، الأردن ، ص 21 ، 38 .

جانب العامل المرؤوس لتدقيق أعماله، و النوع الثاني من الرقابة تعني اطّلاع العامل الرئيس على أعمال المرؤوس من خلال التقارير والوثائق التي يرسلها له هذا الأخير. ومن الممكن القيام بكلا النوعين من الرقابة .

إلى جانب تنفيذ نوع من الرقابة الداخلية المسبقة، إذ إنه في كل مرحلة من مراحل تنفيذ النفقة السابقة تهدف الرقابة المسبقة إلى التأكد من صحة جميع المراحل سواء أكان من حيث العقد، أم من حيث صحة الممارسة وتقديم الخدمات، أم من حيث صحة تنسيب بنود الإنفاق، أم من حيث صحة دفع الاعتمادات المالية التي صدرت بها أوامر صرف.

ج- الرقابة من حيث صفتها :

وفي الواقع تمارس أحياناً أنواع الرقابة كافة بصورة متوازية، ومن الناحية التطبيقية تعارف علماء الفقه المالي المعاصر على تقسيم الرقابة إلى عدة أنواع:

- **رقابة قضائية** [١]:

يتولاها جهاز متخصص له طابع قضائي ، و تتضمن رقابة على الحسابات و رقابة الموظفين ، وهي رقابة لاحقة و غالباً تتبعها السلطة التشريعية حيث إن الاختصاص القضائي للرقابة المالية ينحصر في الحكم على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالأموال العامة ، ويقوم بها ديوان المحاسبات، **(**في الدول التي يوجد فيها هذا النوع من مؤسسات الرقابة**)** .

- **رقابة برلمانية** [٢]:

وتقوم بها السلطة التشريعية لكونها صاحبة الاختصاص في رقابة سلوك السلطة التنفيذية ، بغية التأكد من حسن تنفيذ الإذن المعطى بالجباية والإنفاق عند إقرار قانون الموازنة العامة السنوية ، و من تقيد هذه السلطة عند تنفيذ الموازنة بصورة صحيحة من حيث الاعتمادات المالية، ومن حيث مستوى الواردات التي تمت جبايتها. وبما أن السلطة التشريعية لا تملك وسائل وإمكانات التدقيق الكافية- ولاسيما الجوانب الإدارية والفنية المالية منها- لذلك فقد تم إحداث الرقابة الإدارية التي تقتضي أن تراقب الإدارة التنفيذية نفسها بنفسها **(**المراقبة الذاتية**)** الأمر الذي يسهل تأمين الوسائل التي تمكن السلطة التشريعية من القيام بمهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، إذ تستند هذه

---

[١]- المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 356 .

[٢] - المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 356

الرقابة الإدارية إلى فكرة أن تُعهد هذه الوظيفة أو المهمة إلى هيئة مستقلة عــن الإدارة التنفيذيــة، وعن مجلس السلطة التشريعية بصورة مباشرة، وتلك هي حالة ديوان المحاسبات.

د – الرقابة الإدارية [1]:

وتقوم بها السلطة التنفيذية، وهي رقابة السلطة التنفيذية تجاه التصرفات المالية للعاملين في الدولة، ويمكن أن نميز هنا أنواع الرقابة الآتية:

- من حيث الزمن الذي تمارس فيه :
  - الرقابة المسبقة.
  - الرقابة الآنية.
  - الرقابة اللاحقة.
- من حيث الموقع الذي تمارس منه :
  - الرقابة الداخلية.
  - الرقابة الخارجية.

♦ **الرقابة المسبقة:**

رقابة مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه ، و تتمثل بالخطوات الآتية :

- قيام المراجع بمناقشة و مراجعة و تصحيح الموازنات المعدة من قبل الإدارات المختلفة، و طلب أسس هذه التقديرات .
- قيام وزارة المالية و هيئة تخطيط الدولة بمناقشة الموازنة الجارية و الاستثمارية مع جميع المدراء والوزراء المختصين .
- قيام مجلس الشعب بمناقشة الوزارات المختلفة بمشروع موازنتها كلاً على حدة .

استمرت الرقابة المسبقة حتى صدور القانون المالي الأساسي للدولة عام 1967، ضمن اختصاص المفتشين الماليين و مدققي الخزينة في وزارة المالية، إضافة إلى عمليات التدقيق والتأشير من قبل مفتشي ديوان المحاسبات. وقد كانت تجري عمليات التأشير المسبقة على جميع أوامر الصرف قبل تأديتها من قبل مدققي الخزينة، ومع تعاظم حجم الموازنة العامة للدولة، وتوسع التنظيمات الإدارية فيها–لاسيما في القطاع العام الاقتصادي– و ما تتطلبه تلك المعاملات من سرعة في الإنجاز مع ضخامة حجمها، وبذلك أُلغيت وظيفة مدققي الخزينة، و نقلت اختصاصات المفتشين الماليين في وزارة المالية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية منذ إحداثه، وحلت عملية الرقابة اللاحقة للجهاز المركزي

[1] - المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 357 .

للرقابة المالية محل الرقابة المسبقة ، و انتهت الرقابة المسبقة على أوامر الصرف، ومراقبة الصكوك الإدارية قبل تنفيذها.

♦ **الرقابة الآنية(المتابعة للتنفيذ)** [١]**:**

و تهدف إلى مراجعة الخطوات التنفيذية أولاً بأول ،و مطابقة هذه الخطوات مع الخطة الموضوعة ، ويعدّ هذا الأسلوب من الرقابة أحد العوامل الرئيسة في تطوير الموازنات لتستند إلى أسس تخطيطية ،

و تتمثل هذه الخطوة جلية من خلال ما يقوم به محاسب الإدارة من رقابة كل نفقة و معرفة هل الاعتماد كاف أم لا و إجراء المناقلات، ومن خلال التأشير على عقد النفقة و التأكد من كفاية الاعتماد.

و هي التي يمارسها محاسبو الإدارات في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري الذين يمثلون وزيـر المالية وفق الأنظمة والقوانين النافذة، و المسؤولون الماليون في جهات القطاع الاقتصادي، وذلك مـن خلال الرقابة على عقد النفقات وصرفها ضمن اعتمـادات الموازنــة العامــة للدولــة، أو اعتمـادات الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي أو غيرها من الجهات العامة الأخرى. وكذلك مـن خلال تأشير مشاريع الصكوك الإدارية والعقود وغيرها من المعاملات التي تترتب عليها آثار مالية ،

و تمارس أيضاً أعمال الرقابة الآنية من خلال إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ومناقشة إيراداتها ونفقاتها، ومحاولة إيجاد التوازن في الموازنة بين الإيرادات والنفقات، وذلك من خلال تدقيق البيانات، وجمعها، وتلخيصها، وتحليلها، ومقارنتها بنتائج التنفيذ في السنوات السابقة، وخطط السنة المالية التالية وبرامجها.

وبالإضافة إلى ذلك فإن أعمال الرقابة الآنية يمكن أن تمارس من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية و بالاستناد إلى البيانات المستخرجة من السجلات والمجموعة الدفترية و المستندية للوحدة في ضوء مهمات محددة لأغراض الرقابة، أو التحقيق، أو تقويم الأداء .

♦ **الرقابة اللاحقة** [٢] **:**

تتم في الفترة اللاحقة لإتمام عملية التنفيذ ، و تتم بالرجوع إلى فحص المستندات و السجلات المحاسبية الخاصة بصرف الأموال ، للوقوف من خلال هذه المراجعة بالكشف عن المخالفات و مطابقة هذه الإنفاقات للاعتمادات المخصصة مع مراعاة تطبيق الشرعية و غيرها من الإجراءات المرعية ، وتتمثل هذه الرقابة جلية في مرحلتين :

---

[١]- المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 358 .
[٢]- المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 358 .

- إعداد قطع الحسابات : من خلال مناقشة السلطة التشريعية لبنود الموازنة و معرفة أوجه القصور إضافة إلى مدى تنفيذ الموازنة .
- الإقرار من السلطة التشريعية لقطع الحسابات .

تتم ممارستها بصورة رئيسة من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق التدقيق المحاسبي، والمستندي للسجلات، والدفاتر، والقيود، والوثائق، والمعاملات، والبيانات العائدة لكل وحدة إدارية أو اقتصادية، وتدقيق حساباتها وميزانياتها بغرض المصادقة عليها، وتقويم أدائها وفق الأنظمة والقوانين المالية، والمعايير المعتمدة، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

و تتم أيضاً من خلال التقارير الدورية والبيانات التي تقدمها جهات القطاع العام الإداري والاقتصادي إلى هيئة تخطيط الدولة، ووزارة المالية، وإلى المكتب المركزي للإحصاء، أو المصارف المتخصصة لمتابعة التنفيذ أو لتلبية أغراض محددة.

♦ **الرقابة الداخلية:**

وتجري الرقابة الداخلية من قبل محاسب الإدارة، أو المسؤول المالي في الوحدة ، أو مديرية الرقابة الداخلية لديها، وذلك بصورة دورية أو مفاجئة، وذلك عن طريق طلب البيانات، وإجراء المطابقات بين الفروع المختلفة للوحدة، أو بين الشعب والأقسام وغيرها وفقاً للأنظمة والمعايير، ونماذج البيانات المستخدمة.

كما تتم الرقابة الداخلية على مستوى وزارة المالية من خلال البيانات الدورية التي تطلبها الإدارة المركزية من دوائر الماليات والخزينة في المحافظات عن تنفيذ الموازنة إنفاقاً وإيراداً، ومن اللجان المتخصصة و من قبل المديريات المتخصصة عن بيانات إصدار تنفيذ خطط الموازنات التقديرية، والأوضاع المالية والنقدية لجهات القطاع العام الاقتصادي، وتوريد الفوائض الاقتصادية وفقاً لتقديرات الموازنة العامة للدولة، ونتائج التنفيذ، رغم قصور الأجهزة والبيانات عن تحقيق الأهداف المرغوبة في هذا الاتجاه. إضافة إلى البيانات الدورية التي تطلبها كل من مديرية الموازنة، ومديرية الحسابات والخزينة عن تتبع تنفيذ الموازنة العامة للدولة بهدف إعداد التقارير الدورية عن الوضع المالي للموازنة العامة للدولة.

♦ **الرقابة الخارجية:**

وتتم هذه الرقابة من قبل المُراجِع الخارجي، ويقوم بهذا الدور في سورية الجهاز المركزي للرقابة المالية ، و ذلك من خلال الرقابة اللاحقة ، أو من خلال الرقابة الآنية كما سبقت الإشارة إلى ذلك. و من أهم عمليات الرقابة الخارجية إصدار قرارات القبول ، و تقارير تقويم الأداء للميزانيات

والحسابات الختامية لجهات القطاع العام الاقتصادي ، و كذلك إصدار قرارات القبول لأعمال الحساب الختامي السنوي للموازنة العامة للدولة .

و سنتحدث عن النوعين الأخيرين بشيء من التفصيل .

➤ ***الرقابة المالية الداخلية:***

تسعى الأجهزة الحكومية جاهدة إلى تأدية مهامها بصورة كفء و فعالة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد المتاحة، و تسعى السلطة التنفيذية بكل الوسائل المتاحة لديها لمنع موظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد و حمايتها من الضياع أو الاختلاس عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية ، ودقة بياناتها المالية والمحاسبية من ناحية أخرى... وبمقتضى هذه التعليمات الملزمة لجميع الموظفين يمكن حماية الموجودات، إضافة إلى إمكانية اكتشاف المخالفات والانحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

وهي نوع من أنواع الرقابة التي تعمل عن طريق قياس فاعلية أنواع الرقابة الأخرى وتقييمها، وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية (١).

ويرتكز مفهوم الرقابة المالية الداخلية بشكل عام على الفكرة التي تقول: إن إدارة كل وحدة إدارية يترتب عليها مسؤولية أساسية تكمن في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة والفطنة بحيث تسمح لها بتخفيض حاجتها إلى الرقابة الخارجية المستقلة إلى الحد الأدنى.... وهو الأمر الذي يعنى صراحة أن أداء جهاز الرقابة المالية الخارجية لمهامه يعتمد بشكل كبير على أداء وحدات الرقابة المالية الداخلية بالكيانات الحكومية (٢).

ويقصد بالرقابة الداخلية مجموعة التنظيمات والقرارات الإدارية والتعليمات المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي (٣).

و تُعرّف الرقابة المالية الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل الوحدة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بغرض حماية الموجودات وضبط دقة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها والوثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً، فهي التي تنبع من داخل المؤسسة و تمارسها على ذاتها .

و تُعدّ الرقابة الداخلية عنصراً جوهرياً ، و أساساً حيوياً لضمان الأداء المالي الصحيح في وحدات الجهاز الإداري للدولة، لاسيما بعد أن شهدت الأجهزة الحكومية تطوراً ملحوظاً في حجم

---

(١)- القاضي، حسين وآخرون، التدقيق الداخلي"، 2008/2007، (الطبعة الأولى ، دمشق، منشورات جامعة دمشق).،ص103.

(٢)- Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p٤.

(٣)- www.word-acc.net

أعمالها ، و زيادة مسؤولياتها ، و تعددت أساليب و إجراءات عملها ، مما استوجب بالتبعية الحاجة إلى تطوير كفاءة الأداء المالي و توفير الحماية المناسبة للأموال و الممتلكات العامة .

و يقصد **بالحماية** حماية الممتلكات و الأصول النقدية من الغش و الاختلاس التي تطورت فيما بعد لتشمل حماية الأصول الأخرى ، و ضمان الدقة المحاسبية ،خاصة بزيادة توسع المؤسسات ، و ما صاحب ذلك من تضخم و تعقيد في العمليات الإدارية و الإشرافية حيث ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاية الإنتاجية ، و العمل على مراجعة كفاءة التنفيذ المالي و الأداء الإداري و توفير البيانات الصحيحة للمستويات الإدارية ، بوصفها تمثل جوهر الرقابة الذاتية التي تعكس أثرها المباشر على أداء جهاز المركزي للرقابة المالية المنوط به الرقابة الخارجية للوحدات الحكومية .

و لا شك أن هناك علاقة وثيقة ، و ترابطاً تكاملياً بين الرقابة الداخلية و كلاً من أجهزة الرقابة الخارجية ، إذ تشكل في جملتها منظومة متكاملة الحلقات في أداء مستوى الأداء المالي الحكومي .

و من المهم في هذا الصدد الإشارة إلى تعريف **معهد المحاسبين الأميركي** (المنبثق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين) للرقابة الداخلية والذي كانت بدايته تختص بالخطة التنظيمية، حيث عرف المعهد الرقابة الداخلية في عام 1949 بأنها: تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المنسقة التي تتبناها الوحدة لحماية أصولها ومراجعة بياناتها المالية، ومدى إمكان الاعتماد عليها، والنهوض بالكفاية الإنتاجية، وتشجيع الموظفين على التمسك بسياسة الإدارة العليا [١].

ثم جاء **تعريف تقرير لجنة المنظمات** عام 1992 ،حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها " عملية، تتأثر بمجلس الإدارة، وبالإدارة، وبالأفراد الآخرين، تصمم لتقديم تأكيد معقول عن إنجاز مجموعات الأهداف المحددة."(قدم هذا التعريف الحد الأدنى من المفاهيم والتصورات بالنسبة للرقابة الداخلية في جميع الوحدات) [٢].

كما **أوضح المعيار الدولي** رقم (400) أن تعبير الرقابة الداخلية يعني : " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفء للعمل ، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة ، و حماية الأصول ، و منع و اكتشاف الغش و الخطأ ودقة و اكتمال السجلات المحاسبية ، و تهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب ، و تشمل الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي.

أما تعريف الهيئة العليا لأجهزة الرقابة **INTOSAI** ، وتعريف مكتب المحاسب العام في الولايات المتحدة **GAO** ، فقد عبرا عن مفاهيم الرقابة الداخلية بما يتفق مع طبيعة الرقابة في الوحدات

---

[١]- Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p٤.
[٢]-www. alphabeta.argaam.com

الحكومية و بما يلائم طبيعة وظروف الوحدات التي تشرف هذه الهيئات على تنظيم و تنفيذ عملية المراجعة بالنسبة لها ، فمن التقارير الصادرة عن هذه الهيئات تُعرّف الرقابة الداخلية بأنها [١]:

"عملية تنظيمية متكاملة تتأثر بإدارة وأفراد الوحدة ، تصمم للتعامل مع مخاطر الوحدة ولتقديم تأكيد معقول بأنه – في سياق رسالة الوحدة – قد تم تحقيق الأهداف المحددة للرقابة الداخلية " .

و من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نحدد مكونات الرقابة الداخلية فيما يأتي[٢] :

✓ **بيئة الرقابة** :أي الموقف العمومي للمديرين و الإدارة و إدراكهم لنظام الرقابة الداخلية التي تتألف من:

- القيم الأخلاقية و الاستقامة ، الالتزام بالكفاءة : أي المهارات الضرورية لإنجاز الأعمال .
- وظائف مجلس الإدارة و اللجان المنبثقة عنه ، خاصة لجنة المراجعة .
- الهيكل التنظيمي للمشروع و فروعه و أساليب تحديد خطوط السلطة و المسؤولية .
- سياسات الموارد البشرية في المشروع و ممارستها ،نظم الرقابة الإدارية و سياسات تعيين الأفراد .

✓ **تقدير الخطر** : من خلال تقويم فعالية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها و تصحيحها .

✓ **أنظمة الرقابة** : التي تصنف إلى:

➢ الفصل بين الواجبات : من حيازة الأصول و منح التراخيص و التشغيل و إمساك الدفاتر .
➢ التصريح الملائم للعمليات المالية و الأنشطة .
➢ المستندات و السجلات الملائمة .
➢ الرقابة الفعلية على الأصول و الدفاتر .

✓ **الضبط الداخلي للأداء** : من خلال تنفيذ فحص مستمر و فعال للعناصر السابقة .

✓ **المعلومات و التوصيل** : لأهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات المالية و هي : **(** الوجود – الكمال – الدقة – التبويب – التوقيت – الترحيل – التلخيص **)** .

✓ **المراقبة** : بالتقويم الدائم و الدوري لجودة الرقابة الداخلية .

<u>الأسس التي تقوم عليها الرقابة الداخلية:</u>

- تقسيم العمل بين الموظفين بالشكل الذي يضمن عدم انفراد واحد منهم بالقيام بالعمل بأكمله .

---

[١] -www. alphabeta.argaam.com

[٢]- المراجعة الداخلية و دورها في مراجعة الحسابات الحكومية و سبل تطويرها ، مرجع غير منشور ، دبلوم مراجعة الحسابات ، جامعة دمشق ، 2005 .

- تحديد اختصاصات كل موظف ومسؤولياته و واجباته .
- عدم قيام الموظف بمراجعة الأعمال التي يقوم بتنفيذها بل يحب أن تستند المراجعة إلى غيره.
- نقل الموظف داخلياً أو بين الوحدات الحكومية المختلفة بما لا يتعارض مع صالح المؤسسة .

و في سورية يمثل جهاز الرقابة الداخلية لأجهزة الدولة الجهة المكلفة بأعمال الرقابة المالية الداخلية للأجهزة الحكومية للدولة ، و ذلك من خلال ممارسة أعماله عبر وحداته بالأجهزة الحكومية المختلفة.

حيث تعد أجهزة الرقابة الداخلية أجهزة إنذار مبكر للتعرف على الأخطاء و المخالفات، فهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الدوائر التابعة لها، وتمارسها من خلال الوحدات المشكلة لهذا الغرض. فالأجهزة الحكومية مطالبة باحترام مبدأ المشروعية، وهذا يفرض عليها أن تقوم برقابة داخلية لأعمالها، حتى لا تكون عرضه للمساءلة والمحاسبة من قبل جهات رقابية أخرى، كالقضاء والسلطة التشريعية، عند اكتشاف تلك الأخطاء من قبل الأجهزة المتخصصة بالرقابة الخارجية.

وتسعى السلطة التنفيذية لمنع أجهزتها وموظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال المــوارد وحمايتها من الضياع و الاختلاس، و ذلك عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للتأكد من دقة بياناتها المالية و المحاسبية. وبمقتضى هذه التعليمات الملزمة لجميع الأجهزة الحكومية والموظفين ، يمكن حماية الأموال العامة ،كما يمكن اكتشاف أية مخالفة أو أي انحراف في وقت مبكر[١].

تتولى (الرقابة الداخلية) ما يأتي[٢] :

- تحقيق المخالفات الإدارية و المسلكية.
- تحقيق ما يمكن أن تقف عليه أو ما يحال إليها من الإدارة أو (الهيئة) من شكاوى المواطنين .
- وضع اليد على ما يتعلق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات الواقعة على المال العام والمرتكبة من قبل العاملين في الجهات التابعة لها، والتحفظ على وقائعها وأدلتها لحين مباشرة الجهات المختصة تحقيقها.
- تحقيق بعض القضايا المتعلقة بالجرائم المشار إليها في البند /3/ بتفويض من الهيئة.
- تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة.

---

(١) -www.startimes.com.

(٢)- المادة رقم / 4/ من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

مهام قسم التدقيق الداخلي :

- إعداد مشروع الموازنة السنوية للدولة و مناقشتها بالتعاون مع الجهات المعنية.
- متابعة تنفيذ بنود الموازنة بالتنسيق مع المديريات المختلفة.
- تنظيم مستندات الالتزام والمناقلات والحوالات المالية ومتابعتها مع الجهة ذات الاختصاص و إعداد الموقف المالي الشهري و التحليلي السنوي.
- تدقيق المستندات و السجلات و رفع التقارير إلى الجهات المعنية.
- التدقيق على جميع المعاملات المالية والتأكد من صحة الإجراءات المتخذة بشأنها.
- التأكد من صحة وسلامة التشريعات المالية المعمول بها (١).

تقدم (الرقابة الداخلية) تقارير بنتيجة أعمالها إلى(الإدارة) التي تبلغها إلى(الهيئة) بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق (الإدارة) في اتخاذ الإجراءات الإدارية و المسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة ، و تعامل تقارير الرقابة الداخلية التي تعتمدها رئاسة الهيئة ، معاملة تقارير(الهيئة) نفسها (٢) .

يتمتع المراقبون في أجهزة الرقابة الداخلية بحصانة النقل و الندب و التأديب ، فلا يجوز نقلهم أو ندبهم أو معاقبتهم من رؤساء المختصين إلا بموافقة رئيس الهيئة .

أهداف الرقابة الداخلية :

– على سبيل المثال لا الحصر– :

- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام ،حيث تقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول و يُتحقق من الحماية الكاملة و المستمرة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة .
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وتكاملها وملاءمتها لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار .
- الالتزام بالسياسات الإدارية : التي تترجم أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات و الخطط والإجراءات المتكاملة و التأكد من حسن تنفيذها للوصول إلى الأهداف المحددة من خلال منفذي العمليات عبر مستويات الإدارة ،وهذا هو الاختلاف بين المراجعين الداخليين و أجهزة الرقابة (٣).
- الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد و تجنب أوجه الإسراف و التبذير للارتقاء بالكفاية الانتاجية .

---

(١) - www.lob.gov.jo/ui/laws/search_no.jsp?no=٢٨&year=١٩٥٢

(٢)- المادة 5 من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

(٣) - Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p٤.

- تطبيق المبادئ الرئيسة للرقابة الداخلية ، مثل شمولها على معايير مناسبة لمنع وقوع الأخطاء.

ركز دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية في مقدمته على أن عصر العولمة يمتاز بمتغيرات وتحديات متواصلة على الصعيد العالمي والدولي والمحلي(١).

أمام العديد من هذه المتغيرات والتحديات أصبحت منظمات الأعمال تواجه صعوبات وتحديات تهدد وجودها واستمرارها نتيجة للآثار السلبية التي لحقت بها ، و أصبح الحفاظ على وجودها هدفاً استراتيجياً لأي منظمة من منظمات الأعمال (بغض النظر عن مجال نشاطها أو مدى توجهها) هذا الوضع فرض على منظمات الأعمال إعادة النظر في إحداث تغييرات أساسية في هياكلها التنظيمية وسياستها وأهدافها الاستراتيجية الحالية والمستقبلية وأنظمة الرقابة لديها ، لذلك يجب عليها أن تحدد سياستها وتضع استراتيجياتها بأسلوب علمي دقيق ومدروس يمكنها من تحقيق هدف البقاء والاستمرار من خلال تبني العديد من المبادرات المتمثلة في الإصلاح والتحسين والتطوير والدخول في مجال إدارة الجودة الشاملة وإجراء تغييرات في سلسلة الأعمال وإعادة ترتيبها بالتأثير على تكلفة وسرعة أداء العمل في الالتزام والاقتصاد والفعالية والكفاءة وإن تحقيق هذه الأمور مرتبط بوجود أنظمة رقابية داخلية متينة وفعالة تمكن إدارات هذه المنظمات من الوفاء بالتزاماتها ومسؤولياتها في تحقيق أهدافها (٢).

ومن هنا بدأ التركيز على دور أنظمة الرقابة الداخلية بمفهومها الحالي الشامل في أوجه نشاط أعمال المنظمة جميعها كأداة تعتمد عليها المنظمات في إنجاحها وتطويرها المستمر وخصوصاً بعد تطور الرقابة الداخلية التي كانت مقتصرة في بدأياتها على المبادرات الفردية لأصحاب المنظمات الخاصة إلى الرقابة التي تعتمد على منهج التخطيط أساساً لها في وضع وتحديد الأهداف الاستراتيجية ورسم السياسات ووضع الخطط وإجراء التدابير اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة كما امتد اهتمام الرقابة الداخلية لتشمل أيضاً شؤون العاملين وتشجيعهم على الالتزام بالسياسات والتعليمات الموضوعة و تحديد الصلاحيات والمسؤوليات والعمل على رفع الكفاية الإنتاجية وكفاءة الأداء ما أمكن ، إضافة إلى الاهتمام بالأمور المالية والمحاسبية من سجلات وحسابات وبيانات ومعلومات ، إلى جانب الاهتمام بالأمور الإدارية والتشغيلية والفنية في المنظمة ، أي ما يعرف بالرقابة الاقتصادية على تحقيق الجودة وإدارة الجودة الشاملة ومشاركة الإدارة في إدارة المخاطر الكامنة عندما توفر لها معلومات ملائمة ذات جودة عالية في الوقت المناسب ، وبالتالي فإن الرقابة الداخلية اكتسبت أهمية كبيرة في جميع

(٣) - Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p٤.

(٢)- المليجي، إبراهيم السيد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ،2002، ص 23 .

المنظمات الاقتصادية والإدارية في العالم ، وأصبحت عملية الرقابة الداخلية بالوقت نفسه وظيفة من وظائف الوحدة الرئيسة هدفها خدمة الإدارة ومساعدتها في إنجاز الأعمال والخطط الموضوعة والأهداف المحددة للإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه و تنسيق و رقابة [١].

مراحل مهام أنظمة الرقابة الداخلية [٢] :

يمكن تحديد مراحل مهام أنظمة الرقابة الداخلية بالخطوات التالية :

- وضع المعايير وتحديد الأهداف .
- التحقق (الفحص) .
- التحليل .
- التنظيم .
- التقرير .
- إجراءات التصحيح .
- المتابعة المستمرة .

أساليب المراجعة الداخلية :

التأكيد على أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية بمفهومه الشامل ألا و هو المراجعة الداخلية [٣]:

- التفتيش الداخلي : و يتكون عادةً من جهاز مرتبط بالإدارة العليا و يقدم تقارير إليها ، كما يقوم بزيارات ميدانية إلى جميع الفروق في المنشأة ، و غالباً ما تكون هذه الزيارات مفاجئة ، و تعتمد على أسلوب العينات في التدقيق .
- المراجعة : تأتي في طليعة الأساليب التي تعتمد عليها الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها ، و تُعرّف بأنها : (شكل مستقل تقوم به الإدارة أو القسم ، مهمته مراجعة و فحص المستندات و الدفاتر والسجلات و القوائم المالية و تقييم أداء الإدارة) .
- أسلوب الكشوفات الشهرية : الذي تقوم به الفروع بناء على طلب الإدارات العليا و ذلك لمتابعة وتدقيق الأعمال التي تقوم بها خلال شهر واحد .

و تكون أقسام المراجعة الداخلية – من الناحية العملية – تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا [٤].

وبذلك أصبحت هذه الرقابة تشكل نظاماً متكامل الأجزاء وشاملاً لجميع أوجه نشاط الوحدة في مختلف المستويات وتتضمن مجموعة من الإجراءات والعمليات والأساليب التي تستخدم في التحقق

---

[١] - أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة وتعريب: الديسطى، محمد، وحجاج، أحمد، (دار المريخ، الرياض، الطبعة السابعة، 2000)، ص 26.

[٢]- Brink, V.Z, and Witt, H, ١٩٨٢," Modern Internal Auditing", (٤th.ed, USA; New York, John Wiley and Sons), pp ٦-٧

[٣]- نور، أحمد، "مراجعة الحسابات-من الناحيتين النظرية و العملية"، 1987، (بيروت، الطبعة الثانية، الدار الجامعية)، ص198.

[٤]- الصحن، عبدالفتاح، وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، (الإسكندرية، 2006،المكتب الجامعي الحديث)،ص 235.

من الأداء الفعلي لكل من الالتزام والاقتصاد والفعالية والكفاءة ، وبما ينسجم مع الخطط الموضوعة والأهداف والمعايير المحددة ، مع العمل بصورة مستمرة على تفعيل هذا الأداء بتحسينه و تطويره ، بالاعتماد على المراجعة الداخلية التي تعد جزءاً من هذه الرقابة إلا أنها تشكل صمام الأمان لها [1].

إلا أن واقع أنظمة الرقابة الداخلية فيها لا يزال أقل من التطلعات ، وذلك بسبب بعض الممارسات والمفاهيم الخاطئة عن المراجعة والرقابة الداخلية في كثير من الأجهزة الحكومية.

ورغم تعدد الدراسات والأبحاث العلمية التي اهتمت بأنظمة الرقابة الداخلية بصفة عامة إلا أنها لم تعالج بشكل كاف و واضح كيفية تطبيق مراجعة جودة الأداء (الالتزام – الفعالية– الكفاءة – الاقتصاد) ودور تلك الأنظمة في المساعدة في تطبيق المعايير الدولية لجودة الأداء ، ومن ثم تطبيق مدخل الجودة الشاملة ، مما دفع المختصين للاهتمام بهذا الجانب من خلال الدراسة والتحليل ومحاولة إيجاد خطوات وإجراءات عملية لكافة مستويات وطرق وإجراءات مراجعة الرقابة الداخلية في الأجهزة الحكومية .

إجراءات تقويم و فحص الرقابة الداخلية :

يقوم بها المراجع لمعرفة إمكانية الاعتماد عليها بناء على مظاهر الضعف و القوة المبينة في هيكلها – تصميماً و تنفيذاً – و ذلك بسبب:

- إلزامه بذلك استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً .
- قيامه بعملية المراجعة على أساس اختباري .
- تساعده على تقدير مستوى الخطر ، و المستوى المقبول من خطر الاكتشاف .
- تحديد مدى اختبارات المراجعة وتوقيتها وطبيعتها للوصول إلى خطر الاكتشاف عند أدنى مستوى له[2] .

يقوم المدقق بجمع أدلة عن تصميم و عمل نظام الرقابة الداخلية لاستخدامه كأساس لعملية التخطيط الدقيق[3]، بحيث يقوم المدقق يقوم بتقدير مخاطر الرقابة تقديراً أولياً ، فإذا كانت أقل من الحد الأدنى أمكن تعديلها من قبله بوضع تصور أفضل لمخاطر الرقابة المخططة ، و تحديد درجة الاعتماد على النظام لغايات تحديد حجم الاختبارات التفصيلية للأرصدة الذي يخدم المدقق في المجالات الآتية :

- تميكن المدقق من التأكد من إمكانية توفر أدلة كافية و مناسبة تمكنه من إنجاز مهمة التدقيق وبالتالي اتخاذ قرار بالموافقة على عملية التدقيق أو الامتناع عنها .

---

(1)- Glover, Steven, and others, "Auditing & Assurance Services", (٤th, ed, McGraw-Hill, Irwin, ٢٠٠٧), PP ٤٤٩-٤٥٠.

(2)- Brink, V.Z, and Witt, H, ١٩٨٢," **Modern Internal Auditing**", (٤th.ed, USA; New York, John Wiley and Sons), pp ٦-٧

(3)- Howard, Stettler," Audit Principles &Systems -Based Approach" ,١٩٧٧, (٥th.ed; Newgersy USA: Englewood Clifs Prentice-Hall, INC.,), P٨١.

- تمكين المدقق من تحديد الانحرافات المحتملة .
- تمكين المدقق من تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة حسب نموذج المخاطر المستخدمة .
- تمكين المدقق من تصميم الاختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل كافٍ و مناسب .

و ذلك عملاً بالمعيار الدولي رقم 400 الذي ينص على ضرورة حصول المراجع على فهم كاف للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة من أجل دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات التي لها تأثير جوهري في القوائم مثل { الإيرادات ، النفقات ، النقدية ،.......... }

و من الوسائل المستخدمة من قبل المدقق للتعرف على النظام :

- الاستبيان: يضم بعض الاستفسارات عن الرقابة الداخلية ، تقدم للموظفين للإجابة عنها و ردها للمدقق.
- الملخص التذكيري :هنا يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس للنظام السليم، دون تحديد أسئلة معينة .
- التقرير الوصفي: وصف الإجراءات المتبعة في المشروع و الرقابة والدورة المستندية لكل عملية على حدة .
- دراسة الخرائط التنظيمية: المستعملة في المشروع ،مثل الخريطة التنظيمية العامة التي تظهر الوقائع.
- فحص النظام المحاسبي : و فيها يحصل المدقق على قائمتين للحكم على درجة متانة النظام والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي(1):
  - قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و تدقيقها .
  - قائمة بطبيعة المستندات و الدورة المستندية .

و للرقابة عدة وسائل و طرق هي :

- الملاحظة : من أهم و أبسط الطرق، و ضمن أي مستوى من مستويات الإدارة .
- التفتيش : تمكن المراجع من متابعة سير العمل، و التعرف على المشكلات .
- التحريات و المتابعات : تعمل على اكتشاف أسباب التعقيدات، و الانحرافات القيادية التي تتمثل في المحاباة ، و الاستغلال و الإسراف و الرشوة .
- السجلات : تُستخدم لإخراج البيانات عن الأداء الفعلي للأعمال و الإحصاءات المخصصة لإجراء المقارنات بين البيانات التي تخص السنة المالية نفسها أو لعدة سنوات .

(1) - www.acc٤arab.com/acc/showthread.php?t=١٢٢١.

و قد ألزمت معايير المراجعة المقبولة عموماً **GAGAS** الإدارة بإعداد تقرير لتقويم الرقابة الداخلية و إبداء الرأي بمدى صدقه و دقته ، من أجل فهمه و التحقق من أنه يعمل بفعالية من خلال قيامه بما يأتي من إجراءات : [١]

– الاستفسار من الأفراد عن كيفية أداء الأعمال – فحص المستندات و السجلات و التقارير – ملاحظة عادات العمل – إعادة تأدية الضوابط الرقابية – مراجعة أوراق العمل السابقة – الفحص الدقيق للمستندات و الدفاتر و عمليات التشغيل . علماً بأن المعايير تفرق بين مجموعتين من الرقابة في ظل التكنولوجيا وهما : الرقابة العامة – و الرقابة التطبيقية .

و لعل من المرونة في السياسة الرقابية السليمة إقناع العاملين بأن معايير الأداء الموضوعة عادلة، و ما هي إلا أداة لقياس تقدمهم في العمل و تحسين مستوى أدائهم ، و ليست وسيلة للتحكم والتسلط[٢]،

لذلك فإن مراجع الحسابات مطالب مهنياً بتحديد مدى قدرة الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة المشروع على إعداد تقارير مالية خالية من التحريفات الجوهرية بناءً على قوة تصميمها ، و على وضع الإدارة بنية محكمة للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها و العمل على تطويرها ما أمكن ، بوصفها أداة الإدارة الفعالة في تنظيم سير العمل ، و ضمان حسن أداء العمليات ، و تحقيق الرقابة الذاتية الآنية عليها لحماية الأصول و الأموال من كل عبث ، و العمل على استغلال إمكاناتها المتاحة أكفأ استغلال ، ورفع الكفاية الإنتاجية المختلفة إلى أعلى درجة ممكنة باستخدام كلٍّ من :

- أسلوب تحليل التكلفة و العائد .
- تحديد درجة الخطر (الحد الأدنى) المسموح بها و التي يجب ألا يزيد عليها .

إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية بشكل مطلق من قبل الإدارة و مدقق الحسابات :[٣]

– من قبل الإدارة : يجب أن تساعد الإجراءات التي تضعها في اكتشاف الأخطاء ، لكن لا بد من الإشارة إلى أنه مهما بلغت قوة النظام الذي تضعه الإدارة ، فإنها لا تستطيع الحصول تأكيد مطلق بل معقول للأسباب الآتية :

- وجود المحددات المتوارثة من أي نظام رقابي مثل الاعتماد على العنصر البشري في التصميم والتنفيذ .
- إمكانية التواطؤ بين الموظفين في الوظائف المتعارضة من أجل التلاعب أو الاختلاس .

---

[٢] - GAO-١٠-٨٥٣G , "GAGAS paragraph no. (٤.٠٦) : " Additional GAGAS Requirements for Performing Financial Audits", (Washington, D.C: , August ٢٠١٠).

[٣]- Howard, Stettler," **Audit Principles &Systems -Based Approach"** ,١٩٧٧, (٥th.ed; Newgersy USA: Englewood Clifs Prentice-Hall, INC.,), P٨١.

[٣]- Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p١٨.

- اختراق و تجاوز نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة التي وضعته، مما يفتح المجال للآخرين بالتجاوزات .
- التغييرات التكنولوجية المستمرة في بيئة العمل ،وعجز أي رقابة داخلية عن توفيره ما لم تقم بمواكبته.
- التكلفة مقابل المنفعة ،الأمر الذي تعاني منه عمليات المحاسبة و التدقيق .

– من قبل المدقق : و ذلك بناء على رأي المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين حيث بين أن مدقق الحسابات الخارجي غير مسؤول عن فحص و تقييم **وسائل الرقابة الإدارية** لأن وجودها أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً في برنامج التدقيق ، إلا إذا تبين للمدقق في ظروف معينة أن بعض هذه الوسائل لها تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال و المركز المالي .[١]

أما بالنسبة **للرقابة المحاسبية** فإن المدقق الخارجي يعدّ مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائلها لما لها من تأثير مباشر و ارتباط وثيق بطبيعة عمله ، و الذي يسعى من ورائه إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و الحسابات الختامية و القوائم المالية المفصح عنها و درجة الاعتماد عليها في– حال خلوها من الأخطاء – في بيان نتيجة الأعمال و المركز المالي ، إلا أنه في حال عدم وجود أو قصور وسائل الرقابة المحاسبية عن تحقيق الأهداف المرجوة فإن ذلك سيؤدي بالتبعية إلى زيادة كمية الاختبارات و توسيع نطاق تدقيق الدفاتر و السجلات من قبل المدقق [٢].

و أيضاً يعدّ المدقق مسؤولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي و مقاييسه المستعملة لحماية أصول المشروع و موجوداته من أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال .

مما سبق يمكن للباحثة تحديد خصائص الرقابة الداخلية في سورية ، أسباب قصورها ، و إمكانية تطويرها:

الخصائص :

- تأخذ الرقابة الداخلية طابع الروتين و التوكل .
- ترتكز الأهداف المتطورة للعمل الرقابي على مداخل النصح و الإرشاد بقصد تحسين العمل وتسريع وتائره لتحقيق الأغراض المرغوبة ضمن الخطط الموضوعية ، و ليس وضع العثرات أمام سير

---

(١)- Felix, JR, and Gramling, A, ٢٠٠١, "The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution", Journal of Accounting Research, (vo.٣٩, NO.٢, PP ٥١١).

(٢)-Felix, JR, and Gramling, A, ٢٠٠١, "The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution", Journal of Accounting Research, (vo.٣٩, NO.٢, PP ٥١٣)

عجلة تنفيذ العمل بطلبات يصعب أو يستحيل تنفيذها بحيث تكون عبئاً على إدارات الجهات العامة المشمولة بالرقابة بدلاً من أن تكون دافعاً لها إلى الأمام [1].

- الرقابة حالياً لا تمارس بحياد و بعيداً عن أي مجاملات أو أهواء شخصية أو اعتبارات اجتماعية أو عاطفية بل تعتمد عليها .
- إن عملية الرقابة الحالية لن يُكتب لها النجاح في ظل هذا النظام ، لأنه لا يصلح لتحقيق الرقابة الفعالة المطلوبة في هذا العصر ، لاحتفاظه بخصائصه البيروقراطية وافتقاره إلى المبادرة والمرونة وسرعة التصرف .

أسباب قصورها :

- عدم وجود معايير مهنية محلية للعمل مما يسبب غياباً لمعايير الأداء و انعدام الحماسة للعمل لدى العاملين إذ يجدون أنفسهم يميلون إلى الاجتهاد و التصرف الفردي .
- عدم اعتماد المعايير الدولية كقاعدة هامة جداً تنبثق منها معايير محلية يمكن العمل بها .
- عدم الاهتمام بضرورة اتفاق المؤهل و التخصص مع طبيعة العمل و الانطلاق من قاعدة الشخص المناسب في المكان المناسب.
- لا يتمتع المراقبون بشكل عام و الداخليون بشكل خاص بالتأهيل العلمي و العملي المناسب حيث إن نيل المراقب الداخلي للشهادة الجامعية كمؤهل علمي لا يمكن عدّها بمثابة التأهيل المناسب لعمله بل لا بد من اجتياز اختبار مسلكي فعلي لا شكلي .
- لا يستفيد مفتشو الجهاز المركزي و الهيئة المركزية من الرقابة الداخلية الحالية ، لأنها مجرد دائرة لا عمل لها في الأجهزة الحكومية .
- لا ينفذ المراقبون الداخليون رقابة الكفاية و الأداء و الكفاية الانتاجية ، بل يكتفون بالملاحظة [2].
- عدم وجود معايير أداء لتقييم عمل المراقبين الداخليين و بالتالي عدم التمييز بين المجدين منهم والمتقاعسين وإعادة النظر بغير المنتجين .
- لا يقوم المراقبون الداخليون بعملهم وفقَ دليلٍ أخلاقي و لا تحكم عملهم مستويات أداء مهني معترف بها بشكل عام، حيث إن وجود قواعد لآداب المهنة و معايير لأدائها يحدد مسؤولية الممتهنين لها.

(1)- Roth, James and Donald Espersen, Internal Auditor's Role in Corporate Governance, ALLTEL Control Risk Self - Assessment Process, The IIA Research Foundation, www.iia.org/, Institute of Internal Auditing, Altamonte Springs, Florida, ٢٠٠٣, P.P.١٦.

(2)- Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , / ١٩٨٢/ .pp. ٩٧ .

- المراقبون الداخليون غير مسؤولين تأديبياً تجاه نقابة أو منظمة مهنية أو حتى جمعية .

إمكانية تطويرها:

- العمل على بث مفهوم الرقابة الذاتية ، الأمر الذي يحتاج إلى جهود جبارة و توعية مستمرة بكافة الوسائل ليؤمن كل عامل في القطاع العام – مهما كان مستواه و عمله – بأنه يقوم بإدارة و استخدام أموال الأمة و أن يبقى الرقيب الأساسي هو الضمير .
- إدراج مناهج جديدة عن علوم الرقابة بأنواعها في كلية الاقتصاد بحيث يكون الخريجون قادرين على تنفيذ عمليات المراجعة بكفاءة مستقبلاً .
- تشكيل لجان متخصصة من المدققين الخبراء تكون مهمتها وضع معايير مهنية محلية يمكن العمل بها
- استخدام معايير رقابية موضوعية و دليل عمل أخلاقي للمدققين[١] .
- إنشاء مكاتب للشكاوى و التظلمات يمكن من خلالها قياس مواطن الضعف و القصور في نواحي الأعمال الإدارية التي يمكن معالجتها في الوقت المناسب .
- إنشاء نقابة أو منظمة مهنية يتبع لها المدقق الداخلي و تكون تحت رقابة أجهزة الرقابة الخارجية .

⮝ ***الرقابة المالية الخارجية:***

تُعدّ الرقابة المالية الخارجية أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات الحكومية للمهام المنوطة بها وفقاً للخطط والبرامج الموضوعة مسبقاً وفي ظل الإمكانات المادية المتاحة [٢].

و يمكن تعريف الرقابة المالية الخارجية بأنها: نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية من إنجاز أهدافها ومشاريعها... وفي سورية يمثل كلٌّ من الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة العامة للرقابة و التفتيش دور الجهة المكلفة من قبل السلطة التشريعية بممارسة أعمال الرقابة المالية الخارجية على الأجهزة الحكومية للدولة .

و الجدير بالذكر هنا أن الأهداف في القطاع الحكومي – في ظل الرقابة المالية الخارجية والداخلية– تلتقي عموماً في سبيل تحقيق المحافظة على المال العام للدولة ، حتى وإن اختلفت تفاصيل أغراضها وإجراءات ها المكتوبة. ولعل للرقابة المالية الداخلية مميزاتها في تحقيق الرقابة السابقة على الصرف (الرقابة الوقائية) [٣]، وكذلك رقابة التنفيذ (المتابعة) ، مما يسهل من عمل جهاز الرقابة المالية

---

[١]- Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , / ١٩٨٢ا . pp . ٩٨ .

[٢]- علبي ، عبد المؤمن : الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة و تقويم الأداء ، مجلة المصارف العربية ، اتحاد المصارف العربية ، / 1991 / .ص 76 .

[٣]- Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University), p١٧.

الخارجية كثيراً عند قيامه بمراجعة سير أعمال الأجهزة الحكومية في نهاية الفترة ، وهو ما يسمى بالرقابة اللاحقة، علماً بأن الجهاز يقوم بتطبيق الرقابة الآنية على بعض جهات القطاع العام الاقتصادي فيما يتعلق بحركة المواد والنقود وبشكل مفاجئ و يطمح الجهاز إلى أن تكون رقابته مواكبة عمل الجهات التي يراقبها معاً في آن واحد ، وعموماً يرى علماء الإدارة والمحاسبة أن الرقابة المالية الداخلية والخارجية في القطاع الحكومي كيان متلاقٍ ومكمل بعضه لبعض وتقع مسؤولية النجاح في تحقيق الأغراض بشكلٍ كبير على عاتق أجهزة الرقابة المالية الداخلية نظراً لأن مهمة جهاز الرقابة المالية الخارجية تعتمد بالدرجة الأولى على مدى فاعلية أجهزة الرقابة المالية الداخلية، كما يبقى للصور الزمنية للرقابة المالية (الرقابة السابقة، والمستمرة، واللاحقة)، مزايا وعيوب لكل منها ، لا مجال لذكرها الآن .

و ترى الباحثة أن تحسين الأوضاع المالية الكلية للخزينة العامة يتحقق من خلال مواصلة الجهود لاتخاذ مجموعة من الإجراءات و التدابير اللازمة، من أجل الارتقاء بإدارة المال العام(الخارجي والداخلي) بما ينعكس أيجاباً على تخفيض النفقات ليصل إلى الحدود الآمنة المستهدفة ، و رفع مستوى كفاءة إدارة الإيرادات المحلية ، من خلال إجراء دراسة شاملة لتقييم النظام المالي المعمول به حالياً ، بهدف الوقوف على مواطن الضعف الحالية لمعالجتها و تعزيز مكامن القوة فيه ، وكذلك من خلال عمليات الدمج والتنسيق بين الدوائر الحكومية بشكل يسهم في الحد من الهدر، وتبسيط الإجراءات بشكل ينعكس إيجابياً على تحسين مناخ الاستثمار في القطر [1].

و بموازاة ذلك ، سوف يتم الاستمرار بإجراءات مراجعة سنوية للإنفاق العام متضمنة تحليلاً مفصلاً شاملاً لها ،وفقاً للقطاعات الاقتصادية الرئيسة بهدف تحقيق التخصيص الأكفأ للموارد المتاحة ، وضمن الأولويات الوطنية لهذا الإنفاق،حتى يتسنى الحفاظ على المال العام أو العجز المالي المقدر في الموازنة.

و سنتطرق إلى أجهزة الرقابة الخارجية بشيء من التفصيل في المبحث القادم .

كما ترى الباحثة أن هناك نوعاً هاماً من أنواع الرقابة يجب إضافته و اعتماده في جميع الدول وهو الرقابة في بيئة الحاسب الإلكتروني ، و سنتناولها بشيء من التفصيل :

عاشراً- الرقابة الحكومية في بيئة الحاسب الإلكتروني:

أثرت ثورة تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية على العملية الرقابية فأدت إلى تطورها وازدياد أهميتها ، مما دفع بكثير من أجهزة المراجعة إلى وضع إطار ات منظمة ،لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية التي يفوق التطور المتلاحق فيها التطور في أساليب وقواعد الرقابة، هذا رغم

(1)- أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة وتعريب: الديسطى، محمد، وحجاج، أحمد، (دار المريخ، الرياض، الطبعة السابعة، 2000)، ص 31.

جهود المنظمات المهنية الساعية لتطوير أساليب الرقابة لمواجهة التطور، فتكنولوجيا المعلومات المالية والإدارية التي فتحت الباب لظهور مفهوم جديد يسمى الحكومة الإلكترونية Electronic Government ، وهو نظام يتم بمقتضاه تحويل المعاملات الحكومية مع المؤسسات والمواطنين إلى صورة إلكترونية، وهو ما يتزايد الاتجاه للأخذ به مستقبلاً.

في ظل هذا التسارع في التطور كان لا بد من المسارعة إلى التفكير في أسلوب الرقابة على معاملات الأنشطة الحكومية في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية، وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي – **INTOSAI**) في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن خلال العام 1992م في ندوتها التقنية التي أقامتها إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراءات التدقيق بواسطة الحاسب الإلكتروني، وإلى معرفة وسائل تدقيق نظم الحاسب الإلكتروني. كما اهتمت الهيئات والمجامع المهنية بإصدار معايير الرقابة المالية ذات الصلة بتقنية المعلومات، حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عدداً من المعايير وبيانات التدقيق الدولية وهي [١]:

- المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) وهو عن المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة .
- المعيار الدولي للتدقيق رقم(402) وهو اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات المستخدمة للتقنيات الحديثة .
- بيانات التدقيق الدولية بالأرقام (1001 – 1002 – 1003) و هي عن بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة .
- بيان التدقيق الدولي رقم (1008) و هي تقدير المخاطر الناتجة عن استعمال الحاسوب والرقابة الداخلية .
- بيان التدقيق الدولي رقم (1009) وموضوعه طرق المراجعة بالحاسوب .

يتضح مما سبق مدى الحاجة لدراسة الرقابة المالية في ظل التقنية الحديثة التي يعدّ الحاسوب مرتكزها الأساسي، من خلال محورين على النحو التالي:

- طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي.
- إجراءات الرقابة المالية الحكومية في ظل الأنظمة الإلكترونية.

1- طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي:

ازداد الاهتمام بشكل ملحوظ خلال السنوات الأخيرة بقضية استخدام الحاسوب في مجالات أعمال الرقابة المالية، وأضحى المفتشون سواء الداخليون أم الخارجيون يستخدمون الحاسوب في مجالات

---

[١]- International Standards on Auditing / ISA/ . Standards ,no / ٤٠١-٤٠٢-١٠٠١-١٠٠٢-١٠٠٣-١٠٠٨-١٠٠٩/ .

التخطيط والعمل الإداري البحت ومتابعة الفروقات في الموازنات وكتابة التقارير والعديد من المجالات المتصلة بشكل مباشر بطبيعة عملهم. ومفهوم الرقابة بالحاسوب عموماً يعني: استناد النظام الرقابي إلى استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج محوسبة معدة خصيصاً لهذا الغرض بما يحقق الاقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة للوصول إلى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من المخاطر [١]. وفي سبيل استخدام الحاسوب في العمل الرقابي ترى الباحثة أنه لا بد من الأخذ بالحسبان المعايير الآتية للاسترشاد بها:

أ. درجة المخاطر المتوقعة من اختيار الرقابة بالحاسوب:

إن إدراك المدقق الحكومي لدرجة احتمال عدم تحقيق الرقابة المحوسبة للأهداف المخططة، يتطلب منه الموازنة بين المخاطر التي ستنجم عن أتمتة العملية الرقابية و المنافع التي يمكن تحقيقها من استعماله، وبناء على ذلك اختيار البديل الذي يحقق أقل قدر من المخاطر مع أكبر منفعة ممكنة .

ب. الاقتصاد في الجهد والنفقات:

يقصد بها اختيار أسلوب الرقابة الذي يحقق أفضل النتائج بأقل كلفة وجهد ممكـن، وهـذا يعنـي المفاضلة بين الرقابة المحوسبة والرقابة اليدوية من ناحية الكلفة والجهد والنتائج مـع مراعـاة حجـم العمليات المالية .

ج. الإمكانيات والموارد المتاحة:

ويقصد بذلك مراعاة الأخذ بالإمكانيات والموارد المالية والمادية الأخرى اللازمة عند اختيار الرقابة بالحاسوب لتنفيذ الأعمال الرقابية، ويدخل ضمن هذا المفهوم ضرورة وجود الكوادر المؤهلة التي تحسن استغلال الموارد المتاحة بتحقيق أفضل درجات من التشغيل ، وتبعاً لذلك الخروج بأفضل النتائج .

د. آثار استخدام الحاسوب وما يترتب عليه من مشكلات:

إن استخدام الحاسوب في الأعمال الرقابية يستلزم وجود نظام محاسبي أو مالي محوسب، وأيضاً وجود نظام رقابة داخلية محوسب، ونظم شبكية للربط وكذلك نظم إدارية أخرى محوسبة، إذ أن إدخال نظام رقابي حيز التطبيق في ظل اعتماد المؤسسة على أنظمة يدوية إدارية مختلفة الأغراض. لن يحقق النجاح لتطبيق العملية الرقابية لتعذر التنسيق بين التطبيق الإلكتروني على أنظمة يدوية، ومن المعروف أن أهم مبادئ فلسفة أنظمة المعلومات الإلكترونية تدعو إلى تكامل الأنظمة بعضها مع بعض وعليه لا بد من تطبيق مفاهيم الحوسبة الشاملة لأعمال الإدارات داخل الكيان الاقتصادي إذا ما أريد

---

[١]- رسلان ،إبراهيم ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق ، ص 198 .

تطبيق نظام رقابي محوسب. وفي مجال آخر نجد أنه عند استخدام الحاسوب في العملية الرقابية لا بد من تهيئة أجواء كافية من الحماية تجابه بها المشكلات التي تنتج عن استخدام الحاسوب وهي متعددة منها على سبيل المثال: اختراق أمن المعلومات [1]، وسوء استخدام الكوادر العاملة وأثر التردد الكهربائي على الحاسوب والفيروسات التي تصيب الحاسوب والتقادم التقني وغيرها ، و تتعدد تبعاً لكل نوع وسائل الحماية المناظرة مثل: تأهيل وتدريب الكوادر، واستخدام وبرامج حماية الفيروسات وتحديث الأجهزة خلال فترات مناسبة وغيرها .

2- إجراءات الرقابة المالية الحكومية في ظل الأنظمة الإلكترونية:

يسهم الحاسوب عموماً في مجال العمل الرقابي في تحقيق **مزايا** متعددة أهمها ما يأتي:

- خفض مدة العمل الميداني عن طريق سرعة ودقة اختيار العينات و اختبارها.
- تسهيل عمليات التحليل المالي.
- التركيز في الرقابة على أهم العمليات المالية وفقاً للبرمجة النوعية المسبقة، مما يساعد على تحقيق أهداف الرقابة و زيادة الكفاءة في العمل الرقابي .
- تعدد التقارير الرقابية التي يمكن إصدارها وتنوعها حسب نوع مهمة الرقابة وإبداعات المراقب المالي.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش في البيانات المالية.
- إحداث تغييرات إيجابية في شكل المجموعة المستندية وطبيعتها نتيجة لاستخدام الحاسوب.
- الدقة في الأداء و السرعة في معالجة البيانات وإعداد المعلومات وعرضها.
- إحكام الرقابة الداخلية والذاتية على التنفيذ بحيث يمكن تلافي الأخطاء في مراحل التشغيل المختلفة .

و ترى الباحثة أنه لابد من تطوير عمل أجهزة الرقابة المختلفة ، فتطوير قسم الرقابة الداخلية وتفعيل دوره بشكل أكبر مما هو عليه في الواقع ، إضافة إلى اعتماد نظام رقابة محوسب يؤدي إلى بذل المزيد من العناية و الدقة من قبل الموظفين و المسؤولين في الوحدات الحكومية المختلفة ، كما أنه يسهل عمل أجهزة الرقابة الخارجية و يعزز ثقتها بها ، و ترى الباحثة أيضاً : أنه لا شك في أن أفضل وسيلة نحو بناء إطار متكامل للرقابة المالية هو وضع مجموعة من الأسس العلمية و صياغتها بحيث تسهم في توضيح مفهوم الرقابة المالية ، و تبيين العناصر الرئيسة التي تتكون منها، و وظائفها الرئيسة ، والأساليب التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية الفعالة و يمكن تحديد هذه المجموعة من الأسس والأساليب من خلال دمج الطرق السابقة جميعها و استخدامها على نحو متكامل .

---

[1]- الصعيدي ، إبراهيم أحمد ، دراسات متقدمة في المراجعة، ص 255 .

المبحث الثاني

الأجهزة المكلفة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية في سورية

تمهيد :

يحيط بأجهزة المراجعة الخارجية عدد من التساؤلات و النقاشات حول طبيعتها ، و ضرورتها وخصائصها ، وأسلوب عملها ،و الجهة المخولة بمتابعة عملها ،و موقعها ضمن الإطار الفكري والعملي لعملية الرقابة .

و لأن العلاقة ما بين الجهات العامة و الأجهزة الرقابية يجب أن تبنى على أسس صحيحة وسليمة قوامها الثقة و الاحترام ، علاقة لا تقوم على الظن و الشك إلى أن يثبت العكس ، و لا يبقى فيها قلم المفتش سيفاً مسلطاً على رقاب العاملين.

فإنه يجب الإشارة إلى أهمية عرض التطور التاريخي لكل جهاز من هذه الأجهزة ،استجابة للتغييرات المحيطة ، و الاحتياجات المؤسساتية ، فضلاً عن انعكاس أثر هذا التغيير على الأجهزة الحكومية المختلفة وما يعنيه ذلك من جمود في الممارسات المتبعة في أسلوب المراجعة رغم أنه لا غنى عنها لأي مجتمع ينشد تنمية فاعلة و حقيقية في المجالات الاقتصادية و المالية فتحليل أنواع الرقابة المتبعة وتقنيات التقييم المعتمدة تعدّ أساساً لضمان استخدام الموارد المتاحة باقتصادية و فاعلية [١].

و بما أن الرقابة الإدارية التي تقوم بها السلطة التنفيذية تبقى قاصرة – إذ إنها ليست سوى رقابة من الحكومة على نفسها في حدود القواعد التي وضعتها – مما أدى ذلك إلى تشكيل هيئة مستقلة في بعض البلدان للقيام بهذه المهمة ، و تتمتع هذه الهيئة باستقلال عن تأثير السلطة التشريعية و التنفيذية ، و ذلك لتدقيق تنفيذ الموازنة و مراجعة الحسابات المالية الحكومية .

ففي الولايات المتحدة الأميركية تُمارس الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة من قبل المراقب العام الذي يسميه الرئيس الأميركي لمدة 15 سنة و يمارس عمله باستقلال تام ، و ليس للكونغرس حق عزله إلا بأحوال معينة ، و يؤشر المراقب العام على أوامر الصرف المطابقة للقوانين و الأنظمة النافذة ، ويحدد مسؤولية الصرف غير المشروع ، و عليه تنظيم تقارير دورية ، و إعداد تقرير عام يعرضه في نهاية السنة المالية .

أما في سورية فكان هناك تطورٌ بطيء لهذه الأجهزة (سنستعرضه فيما يأتي) .

[١] - شكري، فهمي محمود: الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. ص (206).

أجهزة الرقابة الخارجية في سورية (مؤسسات الرقابة المالية و الاقتصادية على الأموال العامة) :

كان يتولى الرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية قبل مرحلة الإصلاح المالي عام 1969 ثلاثة أجهزة هي [١] :

- **ديوان المحاسبات:** وكان يرتبط بالسلطة التشريعية، ويمارس الرقابة اللاحقة على الإنفاق، وقطع الحسابات، والتدقيق في عمليات الموازنة إيراداً وإنفاقاً، و مراقبة صكوك التعيين في دوائر الدولة [٢].
- **مكتب تفتيش الدولة:** وكان يرتبط برئاسة مجلس الوزراء، ويتولى التحقيق في القضايا التي تعرض عليه من قبل أجهزة الدولة المختلفة، وكان مفتشو المكتب يتبعون منهجاً دورياً رقابياً على قطاعات الدولة المختلفة سواء أكان فيما يتعلق بالأمور الإدارية أم بالأمور المالية [٣].
- **مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية:** كان يدخل في مهمات هذه المديرية التحقيق في القضايا والأمور المالية التي تستوجب التحقيق في مرافق الدولة ومؤسساتها المختلفة. وكان منهاجها الرقابي يشمل دوائر وزارة المالية، وبقية وزارات الدولة، ومؤسساتها العامة الإدارية المختلفة، إضافة إلى ممارسة الرقابة على الواردات والنفقات العامة[٤] .

ولكن بعد اتساع نطاق تدخل الدولة في القضايا الاقتصادية والمالية، ونشوء القطاع العام الاقتصادي في مجالات الفعاليات الصناعية والتجارية والمالية والزراعية كافة، فقد أصبح من الضروري تحديث أجهزة الرقابة لتشمل الأمور المالية، والاقتصادية، والإدارية، و المحاسبية في أجهزة الدولة ومؤسساتها العامة الإدارية والاقتصادية جميعاً [٥].

وهكذا أُحدِث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم (93) لعام 1967 ليحل محل مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وليكون مؤسسة رقابية على الوزارات والهيئات الإدارية العامة والقطاع العام الاقتصادي [٦]، ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003 المعدّل للمرسوم التشريعي رقم (93) لعام 1967 المتضمن تعديل قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية بوصفها هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وفي عام 1969 صدر المرسوم التشريعي رقم (182) القاضي بإحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش التي أنيطت تبعيتها الوصائية برئاسة مجلس الوزراء، ثم صدر القانون (24) لعام 1981 محافظاً على التبعية الوصائية نفسها، وقد

---

[١] - بنود ، محمد خالد ، " دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية " ، مرجع سابق .
[٢]- المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص (360).
[٣]- المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص (360) .
[٤]- المهايني، محمد خالد- الخطيب ، خالد شحادة – ميالة، بطرس ، المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص (360).
[٥]- علبي ، عبد المؤمن : الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة وتقويم الأداء ، مجلة المصارف العربية ، اتحاد المصارف العربية ، / 1991 / .
[٦]- أشرم ، أحمد نوري ، " معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ". رسالة ماجستير جامعة دمشق / 1992 /.

صدر القانون بعد أن شكّل الرئيس الراحل حافظ الأسد في عام 1981 لجنة مهمتها وضع قانون جديد للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، و في الوقت نفسه دراسة أوضاع المفتشين العاملين لدى الهيئة، وأصدر سيادته مرسوماً يقضي برفع الحصانة لمدة عام عن المفتشين، وطالب رئيس اللجنة بأن يحددّ مهمات الهيئة، و قال : يجب أن يكون واضحاً صلاحياتها وصلاحيات وزارة العدل، و ألّا يكون هنا كتداخل في عمل كل منهما وصلاحياته، وعندما تصل الهيئة إلى مرحلة التحقيق يحال الموضوع إلى وزارة العدل لأن مهمة الهيئة **الرقابة** أولاً ثم **التفتيش** أما **التحقيق** فهو من مهمات وزارة العدل [١].

و بعد أن أنهت اللجنة أعمالها رفعت قانون الهيئة المقترح للرئيس الراحل الذي أصدر القانون رقم /24/ ، و أحيل إلى مجلس الشعب الذي أقره بجلسته المنعقدة بتاريخ 23 / 6 / 1981.

وتم إلغاء ديوان المحاسبات، ومكتب تفتيش الدولة، وتشمل مهمات هذه الهيئة الجهات نفسها التي تدخل في مهمات رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية[٢].وقد أدى هذا الأمر إلى نشوء ازدواجية في العمل الرقابي بين هاتين المؤسستين. مما دفع فيما بعد لقيام نوع من التنسيق بينهما في مجال الرقابة والتفتيش.

أولاً– الجهاز المركزي للرقابة المالية :

أُحدِث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم (93) لعام 1967 ويرتبط بوزير المالية، وحل محل ديوان المحاسبات الذي كان يمارس نوعية من الرقابة (رقابة مسبقة) و(رقابة لاحقة) [٣]. كما حل محل مديرية التفتيش المالي التي كانت مرتبطة بوزارة المالية، وكان مجال أعمالها التحقيق في القضايا والأمور المالية المتعلقة بالواردات والنفقات العامة في جميع الجهات العامة في الدولة، ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003 بتعديل قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية بوصفها هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء ،و قد أدى صدور المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003م – والذي نقلت بموجبه تبعية الجهاز المركزي للرقابة المالية من وزارة المالية إلى رئاسة مجلس الوزراء– إلى إحداث نقلة نوعية في آلية عمل الجهاز ، هذا الإجراء كان ضرورياً جداً، لأنه من غير الممكن أن يكون الجهاز تابعاً لجهة تنفيذية (وزارة المالية) ويراقب– في الوقت نفسه– عملها ، كما أنه منح الجهاز استقلالية كبيرة في القيام بأعماله، فانعكس على التقارير الصادرة عنه، والتي أصبحت أكثر حياداً رغم أن الصلاحيات الممنوحة لنا بقيت على حالها ولم تتغير، لكن الأسئلة التي تطرح نفسها هنا : ما الذي تغير؟ وهل تسارعت وتيرة عمل مفتشي الجهاز لجهة إنجاز الأعمال ؟ و ماذا عن الصكوك المتراكمة منذ سنوات ؟ وهل يختلف دور الجهاز عن دور الهيئة

---

[١]- www. damascusuniversity.sy/mag/law

[٢]- كريم ، شوقي : مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة رسالة ماجستير ، جامعة دمشق / 1994 / .

[٣] - كويفاتية ، محمد : الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام . رسالة دكتوراه ، جامعة دمشق . ص 103 .

المركزية للرقابة والتفتيش؟ وكيف تتصرف رئاسة الجهاز في حال تقصير أحد مفتشيها عن أداء عمله ؟ هذا ما سنوضحه من خلال عرضنا لتفاصيل المرسوم .

1- أهداف واختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

نصت المادة /1/ من قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية، أن الجهاز هو هيئة تتبع رئيس مجلس الوزراء، ويهدف أساساً إلى[١] :

- تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها.
- تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية .
- المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز لاسيما في المجالات المالية و الإدارية .
- المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية العربية السورية .

2- الجهات الداخلة في نطاق رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية[٢] :

يمارس الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية :

- الوزارات، و الإدارات، والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها، والوحدات الإدارية المحلية (البلديات)،ومديريات الأوقاف ، والوحدات الحسابية المستقلة .
- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والشركات والمنشآت التابعة لها .
- أية جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها، أو ضمان حد أدنى للربح فيها .
- المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقلعن25% كحد أدنى ، وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها .
- الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز .

3- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية[٣] :

يباشر الجهاز المركزي للرقابة المالية أعماله فيما يخص الرقابة المالية والمحاسبية في المجالات الآتية :

---

[١]- المادة رقم / 1 / من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (39) لعام 2003.

[٢]- المادة رقم / 3 / من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ، مرجع سابق .

[٣]- المادة رقم / 4 / من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ، مرجع سابق .

- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات، وذلك بمراقبة مستندات، ودفاتر، وسجلات التحصيلات، والمستحقات العامة، والنفقات العامة، وذلك بهدف التثبت من أن التصرفات المالية، والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف قد تمت بصورة نظامية و وفقاً للقواعد والقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة ، وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات، وتعويضات التسريح، ومبالغ التأمين والضمان الاجتماعي والإعانات، والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة الخاصة بها.
- مراقبة المراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات المشار إليها في المادة /2/ من قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ، فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات وما في حكمها ، للتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين والأنظمة النافذة .
- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة ، وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها .
- مراقبة جميع حسابات خارج الموازنة من أمانات، وسلف، وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مسجلة في الحسابات، وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة.
- مراقبة قيود المستودعات، وفحص دفاترها وسجلاتها، ومستندات التوريد والصرف، ودراسة أسباب ما يتلف أو ما يتكدس فيها.
- فحص سجلات، ودفاتر، ومستندات التحصيل والصرف، وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، وبحث أسبابها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها.
- مراجعة الحساب العام بموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات القطاع العام الاقتصادي وشركاته ومنشآته ، للتعرف إلى حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة، وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة النافذة.
- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية و الاجتماعية ومتابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف منها .
- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية و الإقليمية .
- رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية.

4- الرقابة المستندية المالية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يقوم الجهاز في سبيل مباشرة اختصاصاته ومسؤولياته بالتفتيش، وله الحق أن يفحص أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل (عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة) [١].

وفي سبيل التثبت من أن النفقات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها، وأن الأعمال قد تم تنفيذها بتلك النفقات، فله الحق في الرقابة والتفتيش على تلك الأعمال وتقويم نتائجها، ومدى تحقيقها للأهداف التي تقرر تنفيذها من أجلها [٢].

5- التقارير الدورية للجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية إعداد تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسؤوليات هو عن نتائج الإسراف ويقدمها إلى رئيس مجلس الوزراء [٣].

كما يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات المشار إليها، والسجلات المقررة، ونتائج الأعمال، وتكلفة الأداء ومعدلاته، ويبلغها إلى الوزراء المختصين، ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه [٤].

وقد أوجب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية على الجهات المختصة أن ترد ملاحظات الجهاز خلال شهر من تاريخ إبلاغها لها.

يبلغ الجهاز المركزي للرقابة المالية نتائج تفتيشه وتدقيقه إلى الجهات المختصة بصورة تقارير تصدر وفقاً للترتيب الآتي [٥]:

- تقارير التفتيش المتعلقة بمعاوني الوزير أو المديرين، أو من يماثلهم، وتصدر عن وزير المالية بناء على اقتراح رئيس الجهاز.
- تقارير التفتيش والتدقيق المتعلقة بباقي العاملين والمحاسبين، وتصدر عن رئيس الجهاز[٦] ، ويتوجب على الجهة الإدارية المسؤولة الإجابة على تقارير الجهاز وملاحظاته و تلبية طلباته، و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة، أو التي صرفت بغير وجه حق، أو التي أهمل في تحصيلها، أو بُذِّر في استعمالها وذلك خلال شهر من تاريخ إبلاغها التقرير[٧] .

---

(١)- المادة رقم / 21/ من المرسوم التشريعي رقم/ 64/ للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ، مرجع سابق .

(٢)- المادة رقم /22/ من المرسوم التشريعي رقم /64 / للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق .
(٣)-الفقرة / أ / من المادة رقم / 30/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٤)-الفقرة / ب / من المادة رقم / 30/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٥)-الفقرة / ج / من المادة رقم / 30/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٦)- مادة/ 17 / من المرسوم رقم / 2571/ المتضمن ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية وتحديده العددي، تاريخ م 1968/12/11.
(٧)- الفقرة / د / من المادة رقم / 30/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .

ويُعِدُّ الجهاز المركزي للرقابة المالية تقريراً عاماً على الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة ، ويرفعه إلى مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة [١].

أما فيما يتعلق بالتقارير الخاصة بالقطاع العام الاقتصادي، فقد أوضحت اللائحة التنفيذية للجهاز المركزي للرقابة المالية أن الجهاز يعد تقريرا ًبشأن الحسابات الختامية، والميزانية الختامية لكل مؤسسة ذات طابع اقتصادي، أو شركة، أو منشأة من شركات، أو منشآت القطاع العام الاقتصادي، أو جمعية تعاونية أو هيئة معانة على حدة، ويبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات والميزانية، ولا يمكن لهذه الجهة أن تصادق على الحسابات الختامية والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز وتطلع عليه.

وعلى الجهات المذكورة أن تقدم حساباتها الختامية وميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

وعلى الجهاز المركزي للرقابة المالية أن يقدم التقرير المذكور خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الحسابات والميزانية المشار إليها، وذلك تحت طائلة المسؤولية في حال التأخير.

6- طبيعة المخالفات المالية حسب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تم تعداد أنواع المخالفات المالية وطبيعتها حسب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية كما يأتي:

- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مراسلاته عموماً، أو التأخر في الرد بغير عذر مقبول، ويعد في حكم عدم الرد أن يجيب العامل إجابة الغرض منها المماطلة والتسويف [٢].
- التأخر من دون مسوّغ في إبلاغ الجهاز المركزي خلال الموعد المحدد بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة في شأن المخالفة التي يبلغها الجهاز [٣].
- عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بالحساب، ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة، أو بما يطلبه من أوراق أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها، أو مراجعتها، أو الاطّلاع عليها طبقاً للقانون[٤].

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية للجهاز المركزي للرقابة المالية، بالتفصيل طبيعة المخالفات المالية، استناداً إلى قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية كما يأتي :

- مخالفة القوانين والأنظمة المالية [٥].
- مخالفة الموازنة العامة، والموازنات العائدة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز[٦] .

---

[١]- الفقرة / ه / من المادة رقم / 30/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٢]-الفقرة / أ / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٣]-الفقرة / ب / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٤]-الفقرة / ج / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٥]-الفقرة / د / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٦]-الفقرة / د / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .

- كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو إلحاق الضرر بالأموال العامة [١].
- كل إسراف أو تبذير في إدارة أموال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي.
- سرقة الأموال العامة واختلاسها، وإساءة الائتمان عليها و الرشوة [٢].
- التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء المواد اللازمة والمنتجات أو بيعها وعقد نفقات ليست ضرورية، ولا تقتضيها المصلحة العامة [٣].

7- طبيعة رقابة الجهاز المركزي على الحسابات و النفقات والإيرادات و مضمونه:

حدد المجلس الأعلى للجهاز المركزي للرقابة المالية أن الرقابة على النفقات، والإيرادات العامة، وحسابات خارج الموازنة (السلف، الأمانات، حركة النقود) و الرقابة المستندية على حسابات القطاع الاقتصادي تتم بصورة انتقائية بنسبة (25%)، وقد تم تفويض رئيس الجهاز بتخفيض هذه النسبة إلى (15%)،أو زيادتها بالنسبة إلى بعض الحسابات بناءً على اقتراح وكيل الجهاز المركزي للرقابة المالية المختص، وبموجب قرار رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم /4/ تاريخ 1970/1/24، المعدل بقراره رقم /8/ تاريخ 1970/1/29[٤]، خفضت نسبة الرقابة الانتقائية على إيرادات الدولة، وحسابات خارج الموازنة، وإيرادات الجمارك وإيرادات الهيئات العامة ذات الطابع الإداري كافة عن عام 1969 بحيث تصبح (15%) بدلاً من (25%) .

علماً بأنه و حسب متطلبات العمل تتم عملية الرقابة و بطريقة الرقابة المسبقة والرقابة الشاملة أو الرقابة الانتقائية والمراجعة المسبقة على صكوك التعيين والنقل للعاملين في الدولة قبل مباشرة العامل العمل ويعدّ جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه من الناحية المالية ويخضعون لتفتيشه ومراقبته .

وسنستعرض على التوالي مضمون رقابة الجهاز المركزي على الصكوك و الحسابات، ونطاق التفتيش، والتحقيق الذي يمارسه المفتشون العاملون في الجهاز المركزي للرقابة المالية ورقابة الكفاية.

- مراقبة الصكوك ومراجعتها [٥] .
- مراجعة الحسابات و تتضمن [٦]:
  - مراجعة النفقات[٧].

---

(١)-الفقرة / ه / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٢)- الفقرة / و / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٣)- الفقرة / ز / من المادة رقم / 28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
(٤)- القرار رقم /4/ تاريخ 1970/1/24، المعدل بالقرار رقم /8/ تاريخ 1970/1/29 ، الصادر عن رئيس الجهاز المركزي .
(٥)- المادة رقم / 16 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
(٦)- المادة رقم / 20 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
(٧)- الفقرة رقم / أ / من المادة رقم / 21 / من النظام الداخلي (اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .

- مراجعة الإيرادات[١] .
- مراجعة حسابات خارج الموازنة[٢] .
- مراجعة القيود المحاسبية[٣] .
- تفتيش المستودعات في الجهات الخاضعة لرقابته[٤]و[٥] .
- تفتيش الصناديق ومطابقة كشوف المصارف[٦] .

▪ رقابة الكفاية الاقتصادية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية [٧]، و تهتم بـــ :

- مراقبة ما إذا كان تنفيذ المشروعات الاستثمارية قد تم بالتكاليف المقدرة لها، والزمن المحدد لها، أم لا .
- متابعة النتائج وتقويمها مع مقارنتها بالاستثمارات وتكلفتها، والموارد المستخدمة فيها.
- متابعة أوجه الإسراف في تنفيذ المشروعات على اختلاف أنواعها وقطاعاتها و مراقبته.

كما صدر دليل مؤشرات تقويم الأداء بقرار وزير المالية رقم (263/و تاريخ 1988/2/7)[٨] لجهات القطاع العام الاقتصادي، ويعدّ صدور هذا الدليل خطوة عملية وعلمية مهمة في الانتقال من الرقابة التقليدية الإدارية إلى الرقابة الاقتصادية على نتائج أعمال جهات القطاع العام الاقتصادي، وتقويم الأداء.

8- أعمال الجهاز :

- التحقيق في المخالفات المالية والمخالفات الإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم عنها آثار مالية سواء اكتشفت من قبله أثناء قيامه بأعمال رقابته أو أحيلت إليه حسب هذا المرسوم التشريعي [٩].
- تبليغ نتائج التحقيق إلى الجهات المعنية لتنفيذها ، وإبلاغ الجهاز بما يشعر التنفيذ خلال شهر من تبلغها [١٠].
- إذا أسفر التحقيق عن وجود جرم جزائي يحيل رئيس الجهاز نتائج التحقيق مع الأوراق المثبتة إلى القضاء المختص [١١].

---

[١]- المادة رقم / 28 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٢]- المادة رقم / 29 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٣]- المادة رقم / 30 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٤]- المادة رقم / 36 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٥]- القرار رقم 63/ج.م.و تاريخ 1971/7/10 ، الصادر عن وزير المالية ، المتضمن تكليف الإدارة الفرعية للجهاز بمراجعة مستودعات القطاع الاقتصادي .
[٦]- المادة رقم / 35 / من النظام الداخلي(اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٧]-المادة رقم / 52 / من النظام الداخلي (اللائحة التنفيذية) للجهاز المركزي للرقابة المالية ، لعام 1969 .
[٨]- القرار رقم (263/و تاريخ 1988/2/7) الصادر عن وزير المالية ، المتضمن دليل مؤشرات تقويم أداء القطاع العام الاقتصادي .
[٩]-الفقرة / أ / من المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[١٠]-الفقرة / ب / من المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[١١]-الفقرة / ج / من المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .

- عند ورود مخالفات تتعلق بأصحاب المناصب ترفع هذه المخالفات إلى رئيس مجلس الوزراء [١].
- يعد الجهاز تقريراً عاماً عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة و عن الحسابات الختامية والميزانية الختامية [٢].

و تؤكد الباحثة أن أبرز العقبات التي اعترضت الجهاز كانت الصكوك المتراكمة منذ سنين دون أن تعرض على الجهاز في حينها ، رغم أنها سرعت وتيرة البت عبر إعطاء مزيد من الصلاحيات لفروع الجهاز في المحافظات، إلى جانب وضع إدارة خاصة لها في كل من مؤسسات التأمينات الاجتماعية وفي مؤسسة التأمين والمعاشات حتى لا تكلف العامل بالمجيء إلى الجهاز لإنهاء أعماله ، إضافة إلى تشكيل مجموعات عمل لحل التراكمات في الجهات العامة ، مما فرض القيام بالرقابة المسبقة ، السبب الرئيس الذي أدى إلى اختلاف حجم العمل فزاد 20 بالمئة عن الحجم السابق .

ثانياً– *الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش :*

قانون الهيئة المركزية للتفتيش – رقم (24) لعام 1984

هي هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء ، هدفها تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل[٣] :

- تطوير العمل الإداري .
- حماية المال العام .
- تحقيق الفعالية في الإنتاج و رفع مستوى الكفاية و الأداء .
- تسهيل توفير الخدمات للمواطنين.

الرقابة مفهوم عام وشامل، يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي إلى تقويم أداء المهمات خلال فترة زمنية محددة.

أما التفتيش فهو أداة رئيسة من الأدوات الأخرى للرقابة كالتدقيق والتحقيق ، ويمارس بعد انتهاء العملية الإدارية [٤].

تتألف الهيئة في اختصاصاتها وفي مجالات عملها من [٥]:

المجلس الأعلى للهيئة – المجموعة – الفرع – القسم – العاملون بالتفتيش – المفوض المؤقت .

<u>في اختصاصات الهيئة وفي مجالات عملها (٦):</u>

---

[١]-الفقرة / د / من المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٢]- الفقرة / هـ / من المادة رقم / 23/ من المرسوم التشريعي رقم 64 للعام 2003 ، المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .
[٣]- المادة رقم/ 2 / من المرسوم التشريعي رقم /182/ لعام 1969 المعدل بالقانون رقم /24/ لعام 1981 المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.
[٤] - النظام الداخلي للهيئة ، مرجع سابق .
[٥] - المادة رقم / 1 /من المرسوم التشريعي رقم /182/ لعام 1969 المعدل بالقانون رقم /24/ لعام 1981، مرجع سابق .
[٦] - المادة رقم/ 2 /من المرسوم التشريعي رقم /182/ لعام 1969 المعدل بالقانون رقم /24/ لعام 1981، مرجع سابق .

تتولى الهيئةُ الرقابةَ و التفتيش والتحقيق الإداري لدى الجهات المحددة في هذا القانون، وعلى الوجه المبين فيه.

تمارس الهيئة اختصاصاتها لدى الجهات الآتية [١]:

- حزب البعث العربي الاشتراكي، والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية، فيما يتعلق بإدارة أموالها واستثمارها.
- الوزارات و الإدارات .

تتألف الهيئة من ١ [٢]: المجلس الأعلى ٢- الإدارات المركزية ٣- الإدارات الفرعية.

يرأس الهيئة رئيس يعين بمرسوم، ويعامل معاملة الوزراء في الصلاحيات والحقوق [٣].

يسمى أحد معاوني رئيس الهيئة للنيابة عنه في حال غيابه، بقرا ر من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح رئيس الهيئة [٤].

لرئيس الهيئة [٥] :

- أن يفوض إلى أحد معاونيه ورؤساء الفروع بعض اختصاصاته.
- تكليف بعض أصحاب الاختصاص من العاملين في الدول وغيرهم، وإعداد دراسات مالية أو اقتصادية أو غيرها مقابل مكافأة تحدد في قرار التكليف.
- تشكيل بعثات تفتيشية مشتركة من العاملين بالتفتيش ومفوضين مؤقتين تجري تسميتهم بالاتفاق مع رؤسائهم، وذلك لممارسة الرقابة والتفتيش وتحقيق قضايا معينة.
- إصدار التعليمات، بعد أخذ موافقة رئيس مجلس الوزراء، بوقف صرف القيم النقدية والمادية. إذا بدا:
  - ارتكاب حادث جرمي.
  - ارتكاب مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة.
  - خروج على الخطط.
- حضور اجتماعات مجالس الإدارة لإقرار الميزانيات الختامية وإبراء ذمة أعضاء مجالس الإدارة أو اللجان الإدارية وفق أحكام المرسوم التشريعي /18/ المؤرخ في 1974/2/15 والقانون /1/ المؤرخ في 1976/1/31 ، ويمكن إنابة أحد العاملين بالتفتيش في حضور اجتماعات مجالس الإدارة المنعقدة وفق أحكام المرسوم التشريعي /18/ المشار إليه.

---

[١] - المادة رقم/ 3 /من المرسوم التشريعي رقم /182/ لعام 1969 المعدل بالقانون رقم /24/ لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٢] - المادة رقم/ 7 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٣] - المادة رقم/ 13 /من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٤] - المادة رقم/ 15 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٥] - المادة رقم / 16 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

- الطلب إلى وزارة المالية إلقاء الحجز الاحتياطي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة للأشخاص الذين ينسب إليهم بموجب تحقيقات أولية أو نهائية اختلاس الأموال العامة أو إلحاق الضرر بها. ويجوز أن يتناول الحجز الأموال العائدة لزوجات هؤلاء الأشخاص ما لم يثبتن أنهن اكتسبن تلك الأموال من مالهن الخاص.

يترتب على العاملين بالتفتيش ما يأتي[١] :

- الالتزام بكتمان الأسرار التي يطلعون عليها بحكم وظيفتهم باستثناء ما يقدمون منها إلى رؤسائهم أو ما يدلون بها أمام القضاء والجهات التأديبية تطبيقاً لأحكام المادة(55) من هذا القانون.
- عدم مزاولة التجارة أو أي عمل آخر بالذات أو بالوساطة يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها.
- عدم ممارسة الخبرة ولو بدون أجر.
- عدم ممارسة التحكيم أو التدريس في الجامعات والمعاهد المتوسطة والمدارس المهنية أو الفنية إلا بإذن من رئيس الهيئة .

يتمتع بالحصانة العاملون بالتفتيش جميعاً، ماعدا معاوني المفتشين، على النحو المبين في هذا القانون[٢]. و يستثنى من الحصانة العاملون بالتفتيش المندوبون إلى الجهات العامة فيما يتعلق بتصرفاتهم في هذه الجهات خلال ندبهم ، و الحصانة : هي حماية العامة من النقل والندب والصرف من الخدمة [٣].

يمكن لرئيس الهيئة أن يوجه إلى العاملين بالتفتيش، في حال قصور فاعليتهم وأدائهم في العمل[٤]:

- الملاحظة الشفهية.
- الملاحظات المسجلة.
- التنبيه الشفهي.
- التنبيه المسجل.

حيث تمارس الهيئة اختصاصاتِها المحددةَ في (قانون الهيئة)، وتراعى في الأعمال التي تنفذها في مجال ممارسة هذه الاختصاصات ما يأتي :

- توجيه النظر إلى قصور الأنظمة أو القرارات أو التعليمات أو البلاغات عن وضع الصيغ التنفيذية العملية لأحكام القوانين وأهدافها، والكشف عما قد تنطوي عليه من أخطاء أو مخالفات دستورية

---

[١] - المادة رقم /6 2 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٢] - المادة رقم/ 33 /من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٣] - النقل والندب المقصودان هما: النقل أو الندب خارج الهيئة، والنقل أو الندب ضمنها من مدينة أو بلدة إلى أخرى أو من وظيفة إلى أخرى لا تعادلها.
[٤] - المادة رقم / 34 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق ..

أو قانونية، ومعالجة لمخالفات والأخطاء والقصور بالمقترحات والتوصيات الملائمة والإشارة إلى ذلك في التقارير الدورية المنصوصة في الفقرة /ب/ من المادة /13/ من قانون الهيئة .[١]

- مواكبة تنفيذ مختلف الخطط، وتتبع التنفيذ ميدانياً ومكتبياً، بالتعاون مع هيئة تخطيط الدولة والجهاز المركزي للرقابة [٢] .
- دراسة حسابات الميزانيات الختامية للجهات التابعة لرقابة الهيئة ، بما فيها موازنة الدولة من أجل :
  - معالجة ظواهر القصور و الخلل، بالتوصيات و المقترحات و الطلبات الملائمة.
  - وتوجيه اهتمام المعنيين و المسؤولين بموضوعات معينة كان لها أثرها في النتائج و الإسهام ما أمكن في معالجتها.
- مواكبة تنفيذ المهمات لدى الجهات التابعة لرقابة الهيئة في ممارسة الرقابة الآنية بقصد :
  - الكشف عما قد يرافق التنفيذ من أخطاء ، و التوجيه إلى تصحيحها، وكيفية تلافي آثارها.
  - وضع اليد على ما قد يشوب العمل من مخالفات أو خروج على القوانين و الأنظمة والخطط.
  - التقدم، من رئيس مجلس الوزراء باقتراح وقف العمل المشوب في حال وقوع الضرر على المال العام أو احتمال وقوعه.
- مواكبة أداء الأعمال لـِ :
  - رقابة أداء آلية الأعمال الإدارية و الخدمية، و معالجة أسباب تحسينها ، و تبسيط أدائها في أقصر وقت ممكن و بأيسر الوسائل و أقل التكاليف.
  - و رقابة أداء الأعمال الإنتاجية للتأكد من الالتزام بالمعايير و المناهج المعتمدة و توجيه الاهتمام إلى تدارك وضع ما لم يوضع منها.
  - رقابة حسن توزيع الأعمال على العاملين في حدود اختصاصاتهم و مؤهلاتهم ، بقصد معالجة مظاهر قصور الأداء ، وسوء توزيع اليد العاملة على إدارات الدولة و منشآت القطاع العام.

للهيئة المركزية للتفتيش في اختصاصات الهيئة وفي مجالات عملها [٣]:

- مع عدم الإخلال باختصاصات (الهيئة) تحدث في كل وحدة حكومية أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية ، ويسمى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء ، بناء على اقتراح رئيس الهيئة.

---

[١] - الفقرة / ب / من المادة / 13/ من القانون رقم 24 لعام 1981 الخاص بالهيئة المركزية .
[٢] - المادة رقم 6 من النظام الداخلي لهيئة الرقابة و التفتيش .
[٣] - المادة رقم/ 4/ من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

في اختصاصات الهيئة وفي مجالات عملها [١]:

مع مراعاة اختصاصات لجنة الرقابة والتفتيش في حزب البعث العربي الاشتراكي، والجهاز المركزي للرقابة المالية، و إدارة التفتيش القضائي في وزارة العدل، تمارس الهيئة الاختصاصات الآتية :

- إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات والبلاغات والقرارات، وتتبع انعكاساتها وثغراتها وأخطائها من خلال التطبيق.
- مراقبة تنفيذ الخطط على جميع الأصعدة في مواعيدها، ومدى تحقيقها الأهداف المقررة لها.
- العمل على تعزيز دور الرقابة الشعبية وفق أحكام هذا القانون.
- إبداء الرأي في الحسابات الختامية.
- الرقابة الآنية على أداء المهمات من قبل العاملين في الجهات التابعة لرقابة (الهيئة) للوقاية من الخطأ .
- التحقق من سلامة الإنفاق العام، وتجنيب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع.
- بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون بقصد تحسين الخدمات والنظام وسير العمل وسرعة إنجازه.
- الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية، والجرائم التي تقع من العاملين ، وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة، واقتراح الوسائل الكفيلة بتلافيها والحيلولة دون تكرار وقوعها.
- تحقيق قضايا الكسب غير المشروع المنصوص عليها في القانون ذي الرقم /64/ والتاريخ 1958/6/15 وتعديلاته والقرارات المنفذة له، بناء على تكليف من (رئيس مجلس الوزراء) [٢].
- مراقبة حسن تنفيذ خطط الحماية الصحية ومدى تحقيقها أهداف الدولة في حماية الصحة العامة.

- للمحققين في المخالفات والجرائم المشار إليها في المادة السابقة أن يستجوبوا الأشخاص الذين تظهر لهم علاقة بالمخالفات والجرائم وإن كانوا من غير العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة.
- للعاملين بالتفتيش في معرض قيامهم بمهماتهم ممارسة الصلاحيات الآتية [٣]:

- طلب الوثائق والأوراق الرسمية وغير الرسمية، والاطّلاع عليها أو الاحتفاظ بها أو بصورة عنها، وفق الأصول الناظمة لذلك.
- حضور جلسات المجالس واللجان و المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات التابعة لرقابة الهيئة .

---

[١] - المادة رقم /5 /من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٢] - القانون رقم /64/ تاريخ 1958/6/15 وتعديلاته ، المتضمن التحقيق في قضايا الكسب غير المشروع .
[٣] - المواد / أ – ب – ج - د - هـ / من المادة رقم / 5 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

- الاستعانة بالخبراء و أن توضع في تصرفهم الوسائل والإمكانات التي من شأنها تسهيل المهمة .

يمكن للعاملين بالتفتيش الطلب إلى الجهات المعنية، عن طريق رئيس الهيئة أو بتفويض منه، اتخاذ التدابير التي تقتضيها مصلحة التفتيش والتحقيق [١].

بعد إنجاز كل مهمة رقابية أو تفتيشية أو تحقيقية، يعد العامل بالتفتيش تقريراً أو أكثر بنتائج أعماله متضمناً ما يراه من المطالب أو المقترحات والتوصيات – علماً بأنه لا تعدّ تقارير العاملين بالتفتيش نهائية إلا بعد اعتمادها من قبل رئاسة الهيئة على النحو المحدد في النظام الداخلي– و منها [٢]:

- التوصية باستصدار النصوص الكفيلة بتحسين الأداء ، وتلافي الثغرات ومظاهر القصور والخلل.
- فرض العقوبات المسلكية الخفيفة.
- طلب الصرف من الخدمة وفق أحكام المادة /85/ من قانون الموظفين الأساسي ذي الرقم /135/ لعام 1945 وتعديلاته [٣]، في الحالات التي تمس النزاهة أو عدم فاعلية الأداء الوظيفي أو عدم كفايته.

  وفي الحالات التي تتعلق بعدم فاعلية الأداء الوظيفي – و خلافاً للأحكام النافذة – يوقف سريان المهل على الإجراءات المسلكية وعلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العمل رقم /91/ لعام 1959 وتعديلاته وفي أنظمة المستخدم الخاصة الصادرة بالاستناد اليه، بمباشرة التحقيقات التي تجريها الرقابة الداخلية والهيئة.
- طلب تحريك الدعوى العامة و الطلب إلى الجهات الإدارية المعنية اتخاذ صفة الادعاء الشخصي تبعاً لدعوى الحق العام للمطالبة بالحقوق وتعويض الضرر المادي والمعنوي.

  و بصورة عامة طلب معالجة النتائج التي انتهت اليها أعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق.

تتمتع تقارير الهيئة بالسرية التامة، ولا تحول سرية التقارير دون تقديمها إلى المحاكم أو الجهات التأديبية، لمقتضيات العدالة [٤].

تُعدّ الوقائعُ الواردة تقاريرَ التفتيش الصادرة عن الهيئة صحيحةً حتى ثبوت ضدها [٥].

وتطلب الهيئة إلى الجهات الإدارية تلافي الأخطاء والقصور واسترداد حقوق الخزينة والأموال العامة و أموال القطاع التعاوني وسائر الأموال المعدودة في حكم الأموال العامة. و يعدّ من المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية ما يأتي [٦]:

---

[١] - المادة رقم / 47 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٢] - المادة رقم/ 48 /من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق ..
[٣] - المادة /85/ من قانون الموظفين الأساسي ذي الرقم /135/ لعام 1945 وتعديلاته .
[٤] - المادة رقم/ 55 / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٥] - المادة رقم /56/ / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .
[٦] - المادة رقم /53/ / من القانون رقم 24 لعام 1981 ، مرجع سابق .

- تأخير الرد على طلبات الهيئة دون عذر مقبول، أو عدم تنفيذ ما ينبغي تنفيذه من مقترحات وطلبات وفق أحكام هذا القانون.
- عدم موافاة الهيئة بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر.
- عدم إبلاغ الإدارات المختصة قرارات الجهات التأديبية إلى الهيئة.
- عدم قيام المسؤول الإداري بإبلاغ الرقابة الداخلية أو الهيئة مباشرة المخالفات والجرائم المالية والاقتصادية التي ترتكب في الجهات التابعة لرقابة الهيئة، وذلك خلال مدة لا تتجاوز /72/ ساعة من تاريخ اكتشافها.

بعد استعراض عمل كلٍّ من الجهاز المركزي و الهيئة ترى الباحثة أن الجهاز والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش قريبا الشبه في عملهما لكن هناك ما يميز أحدهما من الآخر ، فالفرق الجوهري هو أن خطة عمل الهيئة لا تشمل الجهات العامة كلّها خلافاً لعمل الجهاز الذي يعدّ ملزماً بالرقابة على الجهات العامة بلا استثناء .

كما ترى الباحثة أن أجهزة الدولة تحتاج إلى مراجعة وتصحيح جذري فمنذ إقرار القانون لم تجر عليه أية تعديلات رغم أن مسيرة عمل الهيئة – التي تعدّ ذراع الحكومة في مكافحة الفساد ومحاصرته– وتجربتها تفرض وجوب إدخال تعديلات على بعض مواد القانون، خاصةً أن الهيئة لم تنجح في مكافحة الفساد ولم تحد من تناميه، بل على العكس من ذلك تماماً، فالفساد، على الرغم من كل الإجراءات والتدابير التي تتخذها الحكومة الحالية والحكومات التي سبقتها، ينمو بوتيرة أعلى مما كان عليه في السابق و بطريقة مقلقة، وهذا أمر تقره الحكومة ولا تخفيه أو تنكره، إضافة إلى أن واقع هذا الجهاز أصبح قائماً – بالنسبة إلى بعض الأشخاص الاستغلاليين – على المكتسبات الشخصية على حساب العمل ومصداقيته ، والنتيجة عدم إنجاز التقرير التفتيشي أو إنجازه بإجحاف و سطحية رغم اعتماده في الجهات الرسمية ، طبعاً هذا غيض من فيض مما يجري في أروقة المؤسسات الرقابية لكشف الفساد والفاسدين .

فالموضوع بحاجة إلى معالجة ،و هذه المؤسسات معظم عناصرها بحاجة إلى خبرات و دورات لمعرفة مكامن الفساد و المفسدين ،لا إلى معرفة من أين الإفادة والاستفادة – على مبدأ من أين تؤكل الكتف – الأمر الذي يستوجب العمل على تعديل بعض المواد في القانون الحالي (الثغرات) وإضافة مواد جديدة .

و إن عملية الرقابة لن يكتب لها التطور في ظل هذا النظام ، لأنها لا تصلح لتحقيق الرقابة الفعالة المطلوبة في هذا العصر ، لاحتفاظها بخصائصها البيروقراطية وافتقارها إلى المرونة وسرعة التصرف.

و ترى الباحثة أن الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش أثرت سلباً في مسيرة القطاع العام ، و يتمثل ذلك في تدخل هذه الهيئة بأعماله بصورة هي أقرب للعمل الذي يشيع الخوف ويقتل الإبداع و روح المبادرة ويعفي العاملين في القطاع العام من تحمل أي مسؤولية ، لا سيما أن الهيئة تعتمد في تحقيقاتها وتقاريرها على الظن والشبهة والتخمين، لأن قوة هذه الهيئة تأتي من قوة المفتش ذاته الذي (يسمح أو لا يسمح) لأحد أن يتدخل بعمله ، وإن قانون الهيئة يحميه من أي تدخل بعمله أو الضغط عليه.

الأمر الذي يضفي على هذه التقارير التدقيقية الصفة التعسفية بحيث تأتي مقترحاتها غير منسجمة البتة مع الواقعة ومنها كف اليد و المصادرة.

و حسناً فعل المشرع عندما ألغى اختصاص محاكم الأمن الاقتصادي التي كانت تأخذ بمضمون تقارير الهيئة دون القيام بالتدقيق الموضوعي في هذه التقارير، الأمر الذي ينافي أبسط قواعد العدالة ، الأمر الذي ينعكس سلباً على الشخص ، فالمؤسسة ، فالدولة وهذا من الأسباب التي ترى الباحثة أنها موجبة لإلغاء هذه الهيئة و دمجها بالجهاز المركزي للرقابة والتفتيش ، و لا سيما أن موضوع إحداث هذه الهيئة جرى في مرحلة تحويل اقتصادي وظروف لم تعد قائمة.

إضافة إلى سبب أساسي وهو أن أعمال التفتيش والتحقيق والتحري تعدّ إجراءات قانونية قضائية ومن الخطأ أن تقوم هذه الهيئة بذلك لأنه من اختصاص وأعمال النيابة العامة وما أناطه بها القانون.

و يمكن وصف الآلية التي تعمل بموجبها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بأنها آلية قديمة من حيث التحقيق أو المتابعة وقد آن الأوان لتحديثها، فالمتهم الذي تحال قضيته إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش يشعر كأنه قد جاءه الفرج والسبب أنه من الممكن أن تنام هذه القضية في الأدراج سنوات طويلة.

فلدى الهيئة الكثير من القضايا المهمة من حيث الرشوة و الفساد و سوء استعمال السلطة موجود ولكنها لم تأخذ طريقها إلى القضاء حتى تاريخه ، لماذا ؟!

أحياناً نلاحظ أن هذه الهيئة قتلت روح المبادرة والابداع! وهي تقف عثرة في مسيرة التطوير والتحديث وعثرة في طريق الانفتاح الاقتصادي والهيئة في عملها تعتمد التصيد، بينما عملها الرئيس الوقاية ومنع الوقوع في الخطأ، و أحد أهم أسباب إعاقة تنفيذ بعض المشاريع الاستثمارية هو تدخل الهيئة – خوفاً من الوقوع في الخطأ – نحن لسنا ضد الرقابة ، و لكن ألّا تكون قراراتها رادعة بل توجيهية غايتها تحقيق المصلحة العامة لا فرض العقوبات .

إن معظم موظفي الهيئة يحملون شهادات بعيدة عن العمل القانوني وتفتقر إلى الخبرات والكفاءات ولا رقيب على هذه الجهة.

لذا وحول الهيئة فإن هذه الهيئة بآليتها الخاطئة سيف مسلط على الرقاب ، و خوف و رعب لمن يريد العمل بشرف و إخلاص ، و إيقاف للقرار الذي نحتاج إليه في مرافقنا و وزاراتنا ، حيث إن الرقابة دائماً متهمة للناس إلا إذا كان لها مصلحة في بعضهم.

وترى الباحثة أن الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بوضعها الحالي أصبحت بحاجة إلى رقابة نتيجة الممارسات الخاطئة وتقترح الباحثة أن تتبع الهيئة المركزية إلى السلطة التشريعية لتكون هناك رقابة ومتابعة.

و قد لا يكون مقترح اتّباع الهيئة إلى مجلس الشعب هو الحل لأنها– كما سبق ذكره –هي جهاز إداري يراقب أداء الحكومة وأجهزتها وتصرفات موظفيها وهذا موقعها الطبيعي ، والأفضل إتّباع هذه الهيئة لرئيس الجمهورية بدلاً من رئيس الحكومة لإعطائها كل الدعم المعنوي ، وبهذا الشكل نكون قد خطونا خطوة كبيرة باتجاه قمع الفساد المتشارك عليه ، فلا يمكن أن يتم تطوير وتحديث أعمال السلطة التنفيذية إلا إذا أوقفت هذه الهيئة عن أعمالها ، أو أُتبعت للسلطة التشريعية أو للرئاسة ، لأن كثيراً من أعضاء هذه الهيئة يرون أنفسهم فوق التشريع .

و باختصار يمكن تلخيص الموضوع بكلمتين " الهيئة بحاجة إلى هيئة "، و للأسف فإن قرارات القضاء أكثرها يبنى على اقتراحات التفتيش التي تنطلق من مزاجية مفتش لم يلق الاستقطاب والترحاب من المُفَتش عليه، والأمر الآخر أن بعض المفتشين لا تتجاوز خدماتهم خمس سنوات ويقومون بالتحقيق مع موظف أعلى منهم مرتبة ولديه خدمات تزيد على 25 سنة..

و قد صرّح رئيس مجلس الوزراء خلال اجتماعه برئيس الهيئة و معاونيه و رؤساء المجموعات والفروع في مقر الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، كما صرّح في اجتماع مجلس الوزراء في عام 2009، بضرورة تطوير قانون الهيئة ، وتعزيز دور مديريات الرقابة الداخلية ، وضرورة تركيز الهيئة على الرقابة الوقائية [١].

و تجد الباحثة أنّ هذه دعوة صريحة إلى تعديل بعض مواد قانون الهيئة، والذي يفترض أن يصاحبه إعادة تشكيل الدوائر القضائية في المحاكم السورية، بحيث تصبح دوائر متخصصة للقضايا المختلفة تسهم في تحسين جودة العمل القضائي والارتقاء بأدائه، و تسهم أيضاً في سرعة الفصل في القضايا، علاوة على زيادة عدد القضاة في سورية، و هذا يعني أن هناك توجهاً على مستوى الدولة لإعلان الحرب على الفساد بمختلف صوره وأشكاله، وأن هناك جدّية في إعادة الاعتبار لهذا الجهاز،

---

[١] - www.syrialawyer.net

فالجهاز الذي يمثّل الذراع الحكومية الضاربة في محاصرة ومكافحة الفساد Corruption لم يحقّق نتائج حاسمة بشكل يحظى برضا الشارع السوري لهذا فإن لم يتم هذا فإن أي تعديل سيكون قاصراً و بدون أية جدوى .

و من التعديلات المقترحة لهذا القانون :

- الفقرة (أ) من المادة(2) التي تنصّ على تبعية الهيئة لرئيس مجلس الوزراء، تعدّل لتصبح تبعيتها لرئاسة الجمهورية أو لمجلس الشعب، لكي تكون مسؤوليتها في مراقبة السلطة التنفيذية منطقية ومقبولة من الناحية القانونية، وتجنّباً لأية تحفّظات أو ضغوط أو تأخير في صدور قرارات الهيئة أو تصديقها[١].
- إحداث محاكم ونيابة خاصة تنظر بقضايا الفساد والرشوة واستغلال المنصب العام دون غيرها، مما يستوجب توسيع ملاك وزارة العدل من القضاة .
- تعديل تسمية الهيئة من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، إلى هيئة مكافحة الفساد، أو مكتب مكافحة الفساد، أو مديرية شؤون مكافحة الفساد والجريمة الاقتصادية، أو أي تسمية أخرى ذات معنى ودلالة بقانون جديد أكثر صرامة وبصلاحيات أوسع.
- تعديل المادة (13) الفقرة (ب) من قانون الهيئة بحيث تصبح: يقدم رئيس الهيئة تقارير دورية لرئاسة الجمهورية أو مجلس الشعب، يبين فيها أوضاع العاملين في الهيئة، والجهات التابعة لرقابة الهيئة، ومستوى أداء العاملين وفاعليته، ومدى استجابات مختلف الجهات الحكومية لتوصيات ومقترحات الهيئة، وتقريراً مستقلاً عن القضايا التي تم التحقيق فيها ونتائج التحقيقات، متضمناً المعوقات والضغوطات التي تتعرض لها الهيئة من بعض ذوي النفوذ [٢].
- إحداث وحدة خاصة مهمتها تلقي البلاغات عن الممارسات الفاسدة صغيرها وكبيرها في مختلف المؤسسات الحكومية، وضمان مباشرة التحقيق الأولي بخصوصها.
- تعديل الفقرة (أ) من المادة (4)التي تنص على تبعية أجهزة الرقابة الداخلية للجهة الإدارية التي تعمل فيها، ومن ملاك الجهة الإدارية التي يعيّن فيها مدير الرقابة الداخلية، بحيث تصبح: يعيّن مدير الرقابة الداخلية وفريق عمله في مختلف الجهات الحكومية من قبل رئيس الهيئة من ملاك الهيئة حصراً، ولا يتبع الجهة الإدارية التي يعمل بها، وتحدّد مدة عمله في الجهة الإدارية بعامين، ينقل بعدها إلى جهة إدارية أخرى، وذلك للحدّ من الضغوط التي يمارسها البعض على مديريات الرقابة الداخلية، وللحدّ أيضاً من خضوع مديري الرقابة الداخلية للإدارات المختلفة مقابل امتيازات وتعويضات، ويمكن هنا (و ببساطة) نقل ملاك العاملين في مديريات الرقابة الداخلية من الوزارات

[١] - www.syrialawyer.net
[٢] -www.lob.gov.jo/ui/laws/search_no.jsp?no=٢٨&year=١٩٥٢

المختلفة إلى ملاك الهيئة بشكل نهائي ، في حال عدم توفر الرغبة لدى السلطة التنفيذية بتوظيف عاملين جدد في جهاز الدولة .

- تعديل المادة (30) الفقرة (أ) التي تنص على عدم قانونية حصول المفتشين بمن فيهم المندوبين ومديريات الرقابة الداخلية على تعويضات من الجهات الحكومية، باستثناء المكافآت على التأليف وأجور التدريس، بحيث تصبح: يحظر على المفتشين بمن فيهم المندوبين الحصول على تعويضات من الجهات الحكومية المختلفة على أي تعويض، وحصر منح تعويضاتهم من قبل الهيئة فقط، و وفقاً للمادتين 28 و29 من قانون الهيئة، حرصاً على سلامة إجراءات التحقيق وعدم ربط حصول المفتش أو المندوبين أو العاملين في مديريات الرقابة الداخلية على تعويضات مقابل التساهل أو التشدد في فرض عقوبة أو اقتراح عقوبة أو غض النظر عن مخالفة [١].
- مراقبة إنفاق موازنات الوزارات والمؤسسات أو المديريات أو المجالس التابعة لها في المحافظات والمدن للحدّ من الهدر والإسراف **waste squander** والسرقات.
- إضافة فقرة تتيح للموظف العام أو الخاص الخاضع للتحقيق الحصول على نسخة من التحقيقات التي تمت معه، سواء لدى مديريات الرقابة الداخلية أو لدى الهيئة [٢].
- إضافة مادة تتيح للموظف العام أو الخاص حق الطعن في قرارات الهيئة خلال مدة شهر من تاريخ استلامه لقرار الهيئة وتبليغه به من قبل الهيئة (حصراً) أصولاً، وطلب إعادة التحقيق لدى محقق آخر، أو لدى القضاء، في حال عدم استجابة الهيئة لطلب إعادة التحقيق المتضمن أسباب قانونية ومنطقية تبرر طلب إعادة التحقيق.
- قبول شكاوى الموظفين العامين والتحقيق بها وتوفير الحماية للموظف العام في الجهة التي يعمل بها، واعتبار أية عقوبات صادرة بحق الموظف المشتكي (تنبيه – إنذار – خصم – نقل – عزل – حجب ترفيعة) من الجهة التي يعمل بها كيدية وباطلة وغير قانونية حتى انتهاء التحقيق، والتثبت من مصداقية الشكوى .
- إعفاء أي موظف في القطاع الحكومي (العام) من أية عقوبة في حال إبلاغه عن أية صفقة فاسدة في القطاع العام (أو حالة ابتزاز) حتى لو كان مشتركاً فيها .
- إضافة مادة تُلزم الهيئة والعاملين بها من مفتشين وإداريين إخفاء اسم مقدم الشكوى (التكتم عليه) سواء كان المتقدم بالشكوى من القطاع العام أم الخاص، وتشديد العقوبة على من يثبت تسريبه لاسم مقدّم الشكوى من العاملين في التفتيش أو معاونيهم أو غيرهم تصل إلى الطرد من العمل وإحالته للقضاء.

[١] - www.word-acc.net
[٢] - www.word-acc.net

- إضافة مادة تُلزم الهيئة بإبلاغ مقدم الشكوى أو البلاغ بنتيجة البحث أو التحقيق، فلا سرية بعد انتهاء التحقيقات وصدور العقوبة من قبل الهيئة [١].
- فيما يتعلق بالمادة (35) إلى المادة (41)(الفصل الخامس – في المساءلات القانونية والتبعات القانونية) في حال ارتكاب المفتش لأي جرم (غش – خداع – تزوير – ابتزاز – سرقة – قتل) يجب أولاً: كف يده عن العمل، ثانياً: رفع الحصانة عنه، ثالثاً: معاملته معاملة أي مواطن يخالف القوانين المنصوص عليها، ويخضع للمحاكمة كأي شخص ارتكب جرماً جنحياً أو شائناً، حرصاً على سمعة ومصداقية الهيئة لدى الشارع، أما أن يحاكم وفق المواد 39 و40 و41 من قانون الهيئة فإن هذا يؤثر على عمل ومصداقية الهيئة والقضاء ، و ما دام الجرم الذي ارتكبه المفتش ثابتاً، فلا نجد معنى لأن يحقق معه في غرفة مستقلة في القصر العدلي وتوقيفه في غرفة خاصة في قصر العدل، وأن ينفذ عقوبة الحبس في مكان مستقل عن الأماكن المخصصة لحبس السجناء، فمجرد دخوله السجن يعني أنه أصبح خارج الهيئة، فإذا كان الجرم جنحة ينقل إلى خارج الهيئة، أما إذا كان الجرم جنائياً (سرقة، تزوير، ابتزاز، قتل..إلخ) ، فإنه حكماً خارج الهيئة ولا حاجة لإرباك القضاء .

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية أهم أجهزة رقابة السلطة التنفيذية ، وخلال العقود الأخيرة أصيب هذان الجهازان بشيء من الترهل كبعض مؤسسات الدولة، إذ وصل إليهما أشخاص ليسوا ذوي خبرة، وليس لديهم ما يؤهلهم، و لم تعد الوثائق كل ما يعتمد عليه، و لمعرفة الأسباب لا بد من التطرق إلى مشكلات و معوقات أجهزة الرقابة .

المعوقات:

وفقاً للخلفية العلمية للدراسة و دراسة واقع الحال المعاش في الدولة فإنه يمكن تلخيص المشكلات والمعوقات التي تجابه أجهزة الرقابة المالية في القطاع الحكومي في الآتي:

- قصور وسائل المساءلة في المخالفات المالية ، حيث تقتصر صلاحية أجهزة الرقابة المالية (الداخلية والخارجية) بالنسبة للمخالفات المالية والإدارية في الكشف فقط عن هذه المخالفات ولفت النظر إليها والمطالبة بمعالجتها، دون أن يكون هناك حق قانوني مباشر لهذه الأجهزة في مساءلة ومحاكمة الموظفين عما يرتكبون من مخالفات ، فقط يرفع الأمر إلى هيئات المحاكم العامة وما يتبع ذلك من الانتظار الطويل ضمن القضايا في المجالات الأخرى [٢].

---

[١] - www.syrialawyer.net

[٢]- الأمم المتحدة : موجز للرقابة على المؤسسات العامة في البلدان النامية ، ترجمة حبيب أبو صقر ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، نشرة رقم / 256 / لعام / 1987 / .

- عدم تعاون بعض الوحدات والدوائر الحكومية مع أجهزة الرقابة المالية ، واستمرار التسيب والهدر في المال العام رغم كثرة الاستيضاحات الموجهة إلى بعض الجهات ، وتكرارها ، وعدم البت فيها ، وعدم الرد على ملاحظات و استيضاحات المفتشين. وذلك على الرغم من أن قوانين الرقابة المالية الخاصة بهذه الأجهزة تلزم الجهات الخاضعة للرقابة بالإجابة على استيضاحات المفتشين الممثلين لهذه الأجهزة وذلك خلال فترة محددة... إلا أن نصوص هذه القوانين لم تحدد الجزاء في حالة عدم استجابة هذه الدوائر للرد على استيضاحاتها [١] ؟
- تعاني أجهزة الرقابة المالية من نقص كبير في الكوادر المتخصصة، وتدني المستوى العلمي والفني والخبرة في مجالات الرقابة للكوادر العاملة مما ينعكس سلباً على فعالية العملية الرقابية – وغير خفي وجود عدد هائل من مفتشي أجهزة الرقابة المالية يحملون الدرجات الجامعية المتخصصة في المجالات الأدبية ومجالات العلوم الأخرى – ولم تكلف الأجهزة الرقابية عناء تأهيلهم العلمي على الإطلاق ، فقط تعلموا قليلاً من مهارات الرقابة المالية و ولجوا إلى ساحات العمل في الدوائر الحكومية .
- تداخل اختصاصات أجهزة الرقابة المالية الداخلية والخارجية مع بعض، الأمر الذي يحتم إعادة النظر في تشريعات هذه الأجهزة لإزالة التداخل فيما بينها وفي نفس الوقت تدعيم أفكار مفتشي هذه الأجهزة فيما يتعلق بوحدة الهدف من أدائهم لمهامهم الموكلة [٢].
- لا تتمتع أجهزة الرقابة المالية بميزة الاستقلال التام عن السلطات التشريعية و التنفيذية .
- يترتب على عرض المخالفات والخلافات التي تثور بين أجهزة الرقابة المالية وبعض الوزارات والدوائر الحكومية للسلطة التشريعية للبت فيها أن تصبح الحكومة بمثابة الخصم والحكم في تلك الخلافات [٣] .
- هناك بعض الهيئات الحكومية التي تدخل أموالها في نطاق الأموال العامة ، ولا تزال غير خاضعة لأجهزة الرقابة المالية ، وإن خضعت فهو خضوع جزئي ولا يمثل الفعالية المطلقة لعملية الرقابة المالية بمعناها العلمي الدقيق، ومن تلك الهيئات: الهيئات التي تتلقى الدعم المالي من الحكومة والشركات التي تساهم الحكومة في رأسمالها ، وتلك التي تضمن لها الحكومة حداً أدنى من الأرباح، وكذلك الجمعيات الخيرية والنقابات المهنية [٤].
- يواجه جهاز الرقابة المالية الخارجية صعوبة تتعلق بضعف أجهزة الرقابة المالية الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية، مما يتسبب في حدوث كثير من الأخطاء المالية، الأمر الذي يدفع هذه

---

[١] - www. damascusuniversity.sy/mag/law.
[٢] - www. damascusuniversity.sy/mag/law.
[٣] - www.syrialawyer.net.
[٤] - www. damascusuniversity.sy/mag/law.

الأجهزة إلى الاعتماد في كثير من الأحيان على موظفي الرقابة المالية الخارجية لاكتشاف هذه الأخطاء والتحري عن أسبابها... وفي ذلك زيادة في الأعباء الملقاة على عاتق جهاز الرقابة المالية الخارجية. وغير خفي أنه بخلاف ما يثار مؤخراً من اهتمام بمناحي الرقابة المالية الداخلية لم يكن للدولة – ممثلة في سلطتها التشريعية – سابق اهتمام علمي كافٍ بفاعلية هذه الأجهزة ودورها في المحافظة على المال العام، لذلك لم تهتم أيضاً الدوائر والوحدات الحكومية بتفعيل دور أجهزة الرقابة المالية الداخلية مطلقاً.

- ضعف قانون الهيئة المعمول به (منذ عام 1981م) وقدمه وعجزه عن مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة المالية، بحيث لم يعد هذا القانون قادراً على تلبية متطلبات الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، والتي شهدت نقلة نوعية كبيرة في الفترة الأخيرة في مجالات تنظيمها المالي ووسائل الرقابة على أموالها، وذلك على الرغم من المحاولات غير المجدية لتعديل القانون المطبق بما يتلاءم مع هذه التطورات.
- الاستخدام النسبي لأجهزة الرقابة المالية لتكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية وملحقاتها المختلفة وانحسار الفهم بأهمية هذه التكنولوجيا في مفاهيم ضيقة إلى الحد البعيد ولا يزال عمل هذه الأجهزة الرقابية يعتمد بشكل رئيس على الطريقة اليدوية ومثيلاتها من المجلدات الضخمة السائبة.
- كثرة القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والإدارية المعمول بها في الجهة الحكومية الواحدة، الأمر الذي يربك عمل أجهزة الرقابة المالية الخارجية كثيراً.
- غياب المفهوم العلمي لأهمية نظام الحوافز و المكافآت في شأن رفع الروح المعنوية لمفتشي أجهزة الرقابة المالية ومن ثم تحسين كفاءة الأداء ، ومن جهة أخرى عدم الاهتمام أيضاً بتحفيز الوحدات الحكومية – محل الرقابة – من خلال توجيه كتب شكر على سلامة أدائها ، وما إلى ذلك ، إضافة إلى عدم اهتمام وزارة المالية في الدولة بأهمية الدور الذي يلعبه هؤلاء في المحافظة على المال العام [١].
- عدم تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية عن الأداء على أجهزة الرقابة المالية، نظراً لاعتناق مفهوم القدسية المطلقة من قبل السلطة التشريعية في النظر إلى دور تلك الأجهزة الرقابية، وتعاظمه في محتوى تفكيرهم ، كما أنه لا توجد محاسبة على التصرفات المالية بالإنفاق لأجهزة الرقابة المالية... عملاً بمفهوم كما تُحاسِب يجب أن تُحاسَب.

[١]-www. damascusuniversity.sy/mag/law.

• أخيراً ومن ناحية أخرى على صعيد أجهزة الرقابة المالية والجهات الحكومية محل الرقابة، و بحكم نطاق عملهم تتيح لهم القدر الكبير من ممارسة أفعال سالبة مطلقة ، ودون أن تكون هنالك محاسبة لاحقاً.

لذلك و من وجهة نظر الباحثة يجب يكون مدراء الإدارات ورؤساء الأقسام بالجهاز قادرين على وضع أيديهم على مواطن الخلل والضعف التي حدثت من العمل الرقابي ، سواء كانت تشريعية أم في سياق العمل الإداري الذي تقوم به ، و يجب أن يكون كل الموجودين معنيين بذلك ، و قادرين من خلال تجربتهم وخبرتهم في العمل على تصور الحل الأمثل ، خاصة وأن أعضاء الجهاز هم الأداة التي يمكنها رصد الانحراف في العلاقات بين الناس ، والانحراف في العلاقة بين الجهات العامة والجماهير، والانحراف في العلاقة بين الجهات العامة والجهات المنفذة للمشاريع والجهات المتعاقدة معها ويشكلون العين الساهرة على مصالح الجماهير وأداتها في مواجهة الفساد– كل يحركه واعزه الوطني وحبه لهذا الوطن– و ذلك بتقويم أداء العمل الذي نقوم به و وضع أيديها على مواطن الضعف والقيام بمعالجتها وتفعيل الدور الرقابي في مكافحة الفساد.. بتحديد أسبابه، ووضع سياقات المعالجة الناجعة من أجل الارتقاء بممارستنا للمهام الموكلة إلينا، وبأسلوب يفعل العمل الرقابي وينعكس إيجاباً على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.. خاصة اللجان النوعية المشكلة للتحقيق أو متابعة موضوعات معينة، ويجب التحقق من متابعة آلية عمل هذه اللجان وجوانب النقص والقصور في أدائها نظراً لأن الصلاحيات الممنوحة للجهاز من خلال التشريعات المنظمة لعمله لم تمنح لغيره من الأجهزة الرقابية في العالم ، الأمر الذي يؤهله بدور متميز وفعال ، مع التركيز على تفعيل العمل الرقابي وتطوير أدواته في إطار تلك الصلاحيات والاختصاصات التي حددت أهداف الجهاز .

و من هنا تظهر جدية الدعوة إلى الانتقال بالموازنة من الأسلوب التقليدي إلى موازنة البرامج والأداء، والاعتماد على معايير المراجعة المقبولة عموماً كمؤشر هام لتطوير الأداء ، واستخدام أساليب التحليل المالي المتقدم .

<u>سبل تحسين عمل أجهزة الرقابة :</u>

لتفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في القطاع الحكومي والتغلب على الصعوبات التي تواجهها ترى الباحثة أن يؤخذ بالمقترحات الآتية :

• يجب أن يتوافر للجهاز المركزي للرقابة و هيئة الرقابة و التفتيش (جهاز الرقابة المالية الخارجية)، رقابته المالية بروح حرة ومستقلة عن أي تحيز، مع مراعاة عدم الصدام مع الإدارة الحكومية.

- ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية سواء كانت مالية بحتة أم إدارية لإزالة التعارض بين نصوص هذه التشريعات ، وإزالة التداخل بين عمل هذه الأجهزة ، بما يضمن حسن سير العمل ، ويؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الأجهزة.
- يجب ألّا تقتصر تشريعات الأجهزة الرقابية على التأكد من تحقيق الدوائر الحكومية لأهدافها ، واكتشاف المعوقات والمخالفات، ولكن يجب أن تعنى هذه التشريعات بوسائل العلاج وسبل الإصلاح ، لذلك لا بد من إعطاء صلاحيات كافية لأجهزة الرقابة المالية وتمكينها من تصويب المخالفات والأوضاع الخاطئة وإعطاء موظفي هذه الأجهزة الصلاحيات الضابطة العدلية في ممارسة وظائفهم.
- وضع القوانين والتشريعات الرقابية التي تلزم الدوائر الحكومية بِالخضوع للرقابة المالية – والبدء الجدي بتطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كافة المستويات، وذلك من خلال تشكيل لجان خاصة تتمتع بسلطة ونفوذ قويين ، تكون مهمتها التحقق من تطبيق القوانين ، ولها سلطة التفتيش على المؤسسات الحكومية، وتتولى تقديم تقارير بذلك للسلطة التشريعية ، وهي بذلك ستكون لجان رقيبة أيضاً على أداء الأجهزة الرقابية ، و يجب أيضاً أن تتمتع بسلطات توجيه هذه الأجهزة ، ومحاسبتهم على الأداء السالب بالإضافة إلى تصرفاتهم المالية بالإنفاق.
- لا بد من تبني أجهزة الرقابة المالية لسياسات وخطط وبرامج تنفيذية للإصلاح الإداري والمالي تهدف إلى بحث ومتابعة حالات الجرائم الاقتصادية ، والكسب غير المشروع ، والرشوة ، والمحسوبية، واستغلال النفوذ ، والتحقيق في هذه الجرائم وإعطائها الحق بإحالة صاحب العلاقة إلى القضاء نظراً لانتشار الجرائم الاقتصادية وتأثيرها على الاقتصاد القومي بوجه عام [1].
- تفعيل مبدأ حياد الوظيفة الحكومية بشكل عام ، من خلال وضع ضوابط موضوعية تمنع تسييس الوظيفة الحكومية ، والعمل على إخضاع التعيينات والترقيات والتنقلات لقوانين موضوعية واضحة وأنظمة ولوائح نافذة .
- رفد أجهزة الرقابة المالية بموظفين مختصين وذوي كفاءات علمية وعملية في مجالات الرقابة المالية ، على ألّا يقل المؤهل العلمي للعاملين في هذه الأجهزة عن درجة البكالوريوس كحد أدنى، إضافة إلى مرورهم باختبارات جدية وعلى درجة من الصعوبة ، وعقد دورات تدريبية بصفة مستمرة لتطوير مهاراتهم في مجالات الرقابة المالية واتجاهاتها الحديثة، هذا مع اعتماد تكنولوجيا الحاسبات كمدخل رئيس لتطوير المهارات .

---

[1] - www. damascusuniversity.sy/mag/law

- تفعيل نظام الحوافز على الأداء في أجهزة الرقابة المالية من خلال مقارنة ما هو مخطط لعمل المفتشين مع الأداء المنفذ من قبلهم. إضافة إلى تحسين الرواتب والامتيازات المالية الأخرى الخاصة بمفتشي هذه الأجهزة لضمان استقلاليتهم ونزاهتهم وكفاءتهم في أداء المهام الموكلة.
- عدم التدخل في أعمال أي من أجهزة الرقابة المالية من قبل السلطات العليا ، وبأي صفة كانت عدا المحاسبة على أدائها بعد إنجاز الأعمال [١].
- أن تولي السلطاتُ العليا في الدولة تقاريرَ أجهزة الرقابة المالية كل اهتمام وعناية ، وأن تطالب هيئات التنفيذ في الدولة بتنفيذ توصيات هذه الأجهزة والعمل على تلافي جميع المخالفات المالية والإدارية التي تشير إليها.
- إعادة النظر في التشريع الذي يحكم عمل وحدات الرقابة المالية الداخلية ، بحيث يكون دور هذه الوحدات مؤثراً وفعالاً في الرقابة الداخلية في الدوائر التي تتبع لها هذه الوحدات، وإلزام جميع الوزارات والدوائر الحكومية بإنشاء وحدات للرقابة الداخلية في حالة عدم وجودها ، وتفعيل دور هذه الوحدات القائمة والمستحدثة ورفدها بالموظفين المؤهلين للعمل في هذا المجال.
- ضرورة وجود آلية للتنسيق والتعاون بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، فكلما زادت فعالية الرقابة الداخلية سهل على المراقب الخارجي تحديد نسبة ونطاق الاختبارات المطلوب إجراؤها ومن ثم كسب الوقت والجهد وإحكام السيطرة على المال العام بطريقة أكثر فعالية.
- تعديل قانون جهاز الرقابة المالية الخارجية بما يضمن تفعيل دوره في ممارسة الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية وذلك لضمان :
  - أن تشمل رقابة جهاز الرقابة الخارجية المال العام أينما وجد ، وفي أي صورة كان.
  - منح جهاز الرقابة المالية الخارجية الاستقلال المهني المالي و الإداري التام.
  - إيجاد آلية تضمن رد الجهات الحكومية على استفسارات أجهزة الرقابة المالية ، و جعل عدم الرد على ملاحظات أجهزة الرقابة المالية أو المماطلة أو التأخر في الرد عليها من المخالفات التي تستوجب المساءلة القانونية الفورية.
- عرض الخلافات التي تدور بين أجهزة الرقابة المالية والدوائر الحكومية الخاضعة لرقابتها على السلطة التشريعية سريعاً بغرض البت القطعي السريع في أمر هذه الخلافات حتى لا تتأثر عملية الرقابة في مجملها.
- إتْباع الجهاز و الهيئة للسلطة التشريعية ممثلة بمجلس الشعب أو لرئاسة الجمهورية .

[١] - www. damascusuniversity.sy/mag/law

- دمج كل من جهازي الرقابة في سورية (الجهاز المركزي و الهيئة المركزية) في جهاز واحد تحت اسم الجهاز الأعلى للرقابة مثلاً أسوة بباقي الدول العربية لأنهما وجهان لعملة واحدة.
- استناداً لما ذكر من سلبيات وأضرار تقترح الباحثة العمل على نقل مهمة الهيئة من العمل المحاسبي إلى العمل الرقابي بشكل وقائي ،أو دمج هذه الهيئة في الجهاز المركزي للرقابة المالية للتخلص من السلبيات التي تم التنويه عنها ،وبعث الطمأنينة للعامل وتعزيز الثقة بالنفس التي تؤهل العامل لتحمل المسؤوليات.
- الاعتماد على معايير المراجعة العربية و الدولية لاسيما معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً **GAGAS** الصادرة عن مكتب المحاسب العام في أمريكا و الاستفادة منها إلى أقصى درجة والاستفادة من تجارب الدول التي أخذت بها .
- النظر إلى تجارب الدول العربية المنتسبة للمنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (الإنتوساي) مثل الكويت و أيضاً أخذ المعايير الصادرة عنها بعين الاهتمام .
- استناداً إلى ما سبق ترى الباحثة أنه من المفروض جعل ملاحظات الأجهزة الرقابية مرجعيةً في كثير من الأمور،(والإحساس بالمسؤولية والعمل الجاد و الجماعي بعيداً عن الروتين والأسلوب التقليدي).
- و التأكيد على العديد من الملاحظات على الإجراءات الإدارية و العملية التي من شأنها أن تطور العمل بالجهاز ، و تتيح الفرصة لإبراز العناصر المتميزة بالجهاز ، و الدفع بهم لمزيد من الإبداع . والتنبيه إلى بعض الجوانب السلبية التي من شأنها أن تؤدي إلى تأخير إنجاز المهام عن المواعيد المناسبة، وإساءة العمل .. لأن الأجهزة ليست أداة تنفيذية و بديلة للجهات التنفيذية، أو مكتب خدمات، إن معظم أعمال الرقابة على المال العام لا تحتمل التسويف أو التأجيل .
- إضافة إلى أن هناك ضرورة لمعالجة حالة الترهل التي تعاني منها بعض إدارات الأجهزة ، و وضع آلية لضم عناصر جديدة يتوفر لديها الشعور بالمسؤولية والمقدرة والاستعداد للقيام بما يسند لها من مهام وبفاعلية ، والاستغناء عن العناصر غير المستعدة للعمل – العناصر منتهية الصلاحية – وضم العناصر الفتية ، والمتخصصة التي يحتاج الجهاز لتخصصاتها وخبرتها ، علينا معالجة السلبيات الموجودة في الأجهزة قبل الاتجاه إلى متابعة أو معالجة أو نقد السلبيات الموجودة في الجهات الأخرى .

المبحث الثالث

أساليب مراجعة الاعتمادات و النفقات الفعلية للموازنة العامة في سورية

تمهيد :

لم يعد الإنفاق الحكومي– إحدى أدوات المالية العامة – يرتكز على حجم الإنفاق فقط ، و تحديد أولوياته ، بل تعدى ذلك ليصبح أحد الأدوات المهمة لعلاج الاختلالات الهيكلية ، حيث أخذ مكانته كأداة من ضمن أدوات أخرى منسجماً معها ولا يُضادّها، زد على ذلك الاهتمام بنوعية النفقات و الأهداف المطلوب تحقيقها ضمن الأولويات المرسومة بغض النظر عن الحسابات القيمية ، نستنتج مما سبق أن الإنفاق العام ليس قضية مالية فقط ، بل هو انعكاس للحالة السياسية التي تمر بها الدولة بحيث يوجه بما يتكامل مع الأهداف الوطنية و القومية ، و من أشهر القوانين المتعلق بالإنفاق العام " قانون فاجنر" الذي ربط تطور الإنفاق بالهيكل الاقتصادي للدولة :

" إذا حقق مجتمع من المجتمعات معدلاً من النمو الاقتصادي فإن ذلك يؤدي إلى اتساع نشاط الدولة وهذا يعمل على زيادة نفقات الدولة بمعدل أكبر من معدل زيادة نصيب الفرد من الناتج القومي " [١].

و لا شك أن النمو الاقتصادي مطلب كل دولة لما يتركه من أثر إيجابي على الدخول ، لما للقطاع العام من ديناميكية ،من جانب آخر نجد أن الإنفاق الحكومي إذا وجُه الوجهة المدروسة فسيعطي النتائج المرجوة، و بالتأكيد سيكون له أثر إيجابي في الاقتصاد الوطني ككل، بيد أن توجيه الإنفاق قد يكون على أغراض إنتاجية تعليمية و صحية و بنية تحتية أساسية لها المردود الإيجابي خلاف الإنفاق الاستهلاكي الترفيهي. و واقع البلدان النامية عامةً يُظهر أن جُل إنفاقها الحكومي يذهب إلى المصروفات الجارية ونفقات حكومية متنوعة متنوعة يغلب عليها الطابع التفاخري[٢].

أولاً – تعريف الرقابة على عملية التنفيذ :

يقدم أحد الكتاب توضيحاً لأوجه الاختلاف بين الوحدات الحكومية و منشآت الأعمال فيما يتصل بالرقابة و أساليبها ، حيث ذكر[٣] بأن وحدات الأعمال – كونها تعمل في سوق تنافسية– يأخذ الربح فيه كحافز ومقياس دوره كأداة للضبط أو التوازن التلقائي للنشاط الاقتصادي ، وفي المقابل نجد أن الوحدات الحكومية لأنها لا تستهدف الربح و لا تكترث بقياسه أو تسترشد به، فإنها تفتقر إلى مقومات الضبط أو التوازن التلقائي، الأمر الذي يستلزم إيجاد أسلوب بديل لضبط ورقابة عمليات هذه

[١]- ديوار دي . آ . المراقب المالي و فحص السياسة ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الأول، / 1987/ ، ص 43.

[٢]-Linda DeAngleo R., "Auditor size and Auditor Quality", journal of Accounting and Economics٣,(December,١٩٨١Johnson W . H , Auditing , forth edition , Dam publications Inc , Houston , USA , / ١٩٩١ / .

[٣]- محمد رشيد عبده الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 14- 16.

الوحدات. و يضيف أيضاً ، إن الوحدات الحكومية تحكمها قوانين و لوائح تعكس قواعد إدارية تُفرض من جهات خارجية أو من داخل الوحدة ، و يترتب على الالتزام بها أن تصبح الرقابة الإدارية و رقابة العمليات أكثر حدة وتعقيداً منها في منشآت الأعمال .

و في هذا إشارة واضحة إلى تصاعد وتيرة الإنفاق الحكومي على تنمية القطاع البشري ، خاصةً في المجالات التعليمية و التدريبية. مما يدلل على إيجابية الإنفاق الحكومي وأهميته في هذه المرحلة الحاسمة من مراحل التنمية مع التركيز على منع الهدر والتبذير المالي بجميع صوره وأشكاله التفاخرية .(١)

تتطور المفاهيم العليمة تطوراً سريعاً يوماً بعد يوم ، وتزداد أعباء الجهاز الحكومي وتتشعب عاماً بعد الآخر، فالنشاط الحكومي لم يعد قاصراً على تأدية الخدمات العامة التقليدية بل تعدد هذا النشاط و تنوع ليشمل المشاركة الفعالة في كافة الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية .

هذا التطور دفع بعملية المراجعة لبذل المزيد من الجهد و الحذر لتحقيق أهداف المراجعة الحكومية الآتية (٢):

- تسجيل منظم للإنفاق العام المقدر والفعلي و الإيرادات المقدرة و الفعلية .
- المحافظة على المال العام بإجراء الرقابة على المدفوعات والمتحصلات .
- ترشيد السياسات الخاصة بالدولة للمساعدة في اتخاذ القرارات .
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بما يكفل سلامتها و صيانتها .

يقول أحد المختصين في المراجعة : " إن هناك العديد من النشاطات في المشاريع الاقتصادية التي تحتاج إلى رقابة وذلك من جراء قياس النتائج الفعلية و مقارنتها بالخطط المرسومة ثم اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح الأخطاء حتى تقترب النتائج الفعلية أكثر ما يمكن من الهدف المطلوب" (٣).

وقد عرف (Moore) الرقابة على تنفيذ المخطط بالوظيفة التي تعني بالتأكيد " أن كل شيء في المنظمة يسير وفق ما خطط له " أو هي " الوظيفة التي تُعنى بتنظيم وتوجيه الجهود الخاصة بالعمل وفقًا للخطة الموضوعية من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة " (٤).

---

(١) -www.saudiinfocus.com

(٢)-Linda DeAngleo R., "Auditor size and Auditor Quality", journal of Accounting and Economics٣,(December,١٩٨١Johnson W . H , Auditing , forth edition , Dam publications Inc , Houston , USA , / ١٩٩١ / .

(٣)- www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

(٤)- www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

و قد عرفها كل من (Giglioni) و (Bedeian) " بالعملية التي يتم من خلالها قيام فرد أو جماعة أو منظمة بتحديد ما يقوم به فرد أو جماعة أو منظمة و التأثير فيه " ، وعرفت أيضاً " بقياس و تصحيح أداء العاملين في المنظمة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة " ، أو هي " العملية التي يتم من خلالها التأكد من أن نشاطات المنظمة تسير كما هو مخطط لها من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الواردة في الخطة " [١].

و بما أن الرقابة : هي مجموعة الإجراءات التي توضع للتأكدُ من مطابقتها الفعلية للخطة الموضوعة ،ودراسة الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاجه –وهي هدف من أهداف الإدارة – فإنه يظهر مرة أخرى أهمية التكامل والاندماج بين وظائف الإدارة والمالية و وظائف المحاسبة في مجال الرقابة ـــ

و تتم هذه الرقابة من قبل مفتش الحسابات ، الذي يُعرف بأنه موظف لدى الدولة يمارس عمله حسب ما هو محدد له في مهام وظيفته و في المجالات المحددة من الجهاز المركزي التابع له [٢].

ثانياً – أركان الرقابة على عملية التنفيذ (خصائص نظام الرقابة الجيد) [٣]:

- اكتشاف الانحراف في الوقت المناسب .
- يجب أن يكون النظام الرقابي مرناً .
- يجب أن يتسم النظام الرقابي بالوضوح .
- يجب أن يعمل النظام الرقابي على اتخاذ إجراءات تصحيحية .
- يجب أن تتولى الرقابة عناصر أمينة و واعية .

ثالثاً – مراحل عملية الرقابة :

- تحديد المعايير التي هي عبارة عن مقاييس تستخدم في الحكم على نتائج الأداء .
- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
- تصحيح الانحرافات عن المعايير.

حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع حتى يمكن تحديد الاستثناءات و تحليل الأسباب التي أدت إليها ، و إعداد التقارير و رفعها إلى المستويات المختلفة في الحالات التي تتطلب اتخاذ خطوات معينة .

وعندما توضع المعايير على أساس ظروف و طرق من المرغوب تحقيقها فإن الفرق بين الأداء الفعلي و المعيار يصبح قرينة على تغير حقيقي في الكفاية ، و كما أنه في غياب مواصفات محددة

---

[١]- www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧
[٢] -www.mohe.gov.jo/directorates/DepartmentofInternalControl/DivisionofFinancialControl/tabid/٤٥٥/
[٣]- www.word-acc.net

عن الطرق التي تستخدم في أداء العمليات المختلفة و ما يجب أن تكون عليه الظروف المحيطة يجعل من الصعب تحديد السبب وراء تغييرات أو انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المعياري فإنه قد يكون من المستحيل تقرير ما إذا كانت الظروف السائدة في مثل هذه الحالة مرغوباً فيها أم لا ــ

و في الوحدات الحكومية تتحقق الرقابة الخارجية بإعداد البيانات المتعلقة بمتابعة تنفيذ الموازنة على مدار العام ، و تهدف هذه المتابعة إلى تحقيق غرضين (١):

الأول: التحقق من أن إنفاق المصروفات يتماشى مع التقديرات الواردة بالموازنة ، و دراسة الفروق بين الاعتمادات و المصروفات الفعلية من ناحية أخرى ،و تحليل كل من هذه الفروق و إرجاعها إلى أسبابها.

الثاني: تحديد المركز المالي النقدي لكافة الوحدات الحكومية في نهاية كل سنة مالية ، و في ضوء هذه البيانات يمكن إعداد تقرير عن المركز المالي الذي يبين إجمالي المتحصلات و إجمالي المصروفات الفعلية منذ بداية السنة المالية حتى نهايتها التي يعد عنها التقرير .

و من هذا التقرير يمكن دراسة الموقف النسبي لتنفيذ الموازنة في نهاية تلك السنة ، و ذلك بمقارنة التقدير النسبي للمصروفات في نهاية السنة بالمنصرف الفعلي ، ثم حصر الفروق و تحليلها و التعرف على أسبابها ، و اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء هذه الدراسة.

من ناحية أخرى تعدّ النتائج الفعلية للسنوات المالية السابقة من العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقدير المصروفات و تحديد الاختلافات المخصصة لكل وحدة حكومية في موازنة السنة المالية المقبلة ، و مع أخذها في الحسبان في كل سنة مالية .

و بما أن الموازنة بشكلها الحالي تفتقر إلى المراجعة و التدقيق ، حيث إن وصف الشكل الحالي للموازنة هو كونها وعاء مالي لا يتم فيه الالتزام ببنود الموازنة في عملية التنفيذ سواء من حيث النفقات أم الإيرادات أم التبويب، و بالتالي تكون عرضة للتصرفات الحكومية غير المنضبطة.

لذا تنبع أهمية معالجة أسباب المخالفات و دراسة الخلل في التطبيق الذي أدى لارتكابها من أن المخالفات السابق ذكرها تؤدي علاوة على الخسارة المادية إلى إلغاء الهدف من وضع الموازنة التقديرية للدولة و كذلك أهمية الحساب الختامي للدولة من خلال عدم الالتزام بالقواعد و النظم التي تحكمهما فبذلك ألغى ارتكاب المخالفات دورهما الرقابي الذي تقوم به الجهات الرقابية و أيضاً أفقد الموازنة العامة التقديرية و الحساب الختامي من أهميتهما للمتابعين الآخرين بوصفهم من أهم أدوات تطبيق الضبط الداخلي ، علماً أن أهم فوائد الموازنات :

---

(١) -www.q٨control.com/untitled٢٠.html

- خلق عادة التخطيط لدى الإدارة، حيث يطلب منها أن تنظر إلى المستقبل و تتوقع ظروفه مما يؤدي إلى الحد من المفاجآت[١].
- تساعد في خدمة وظيفة الرقابة لاحتوائها على أرقام يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة فيها لتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها والتقرير عنها[٢].
- توجيه الاستثمارات المالية بصورة سليمة وخاصة في حالة إنشاء المشاريع الجديدة.

ولعل أهمية هذه الدراسة من وجهة نظر الباحثة تنبع من أهمية مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للرقابة ، و طبيعة العلاقة بين الجهاز و السلطات العامة في الدولة و الجهات الخاضعة للرقابة في إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية و المالية التي يعتمد عليها عدد من أجهزة الدولة ، و إدارة الجهة الخاضعة للرقابة .

و على ذلك فإن على المراجع أن يهتم بأهم عنصر من عناصر عملية المراجعة ألا و هو أدلة الإثبات و القرائن في المراجعة التي تعني كل ما يمكن أن يحصل علية المراجع من أدلة و قرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، لذلك يعدّ دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرائن فتستعمل بدلاً عن دليل الإثبات بحيث يلجأ إليها المراجع عن طريق جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات التي يستعصي عليه وجود دليل إثبات قاطع .

هذا وقد عرّف المعيار الدولي للمراجعة أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: " المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى . "

رابعاً – أدلة الإثبات

<u>1 – طبيعة أدلة الإثبات</u> [٣]

أدلة الإثبات هي كل ما من شانه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية ، و لا يختلف النظر كثيراً في هذه الأدلة بين منطلق وجهة نظر المراجع الداخلي ووجهة نظر المراجع الخارجي .

(١) - www.aliahmedali.com/forum/archive/index.php/t-١٢٣٢٦.html
(٢)- www.aliahmedali.com/forum/archive/index.php/t-١٢٣٢٦.html
(٣) - www.world-acc.net .

فعلى المراجع الخارجي أن يتحقق و يستوفي ما جاء في معايير العمل الميداني و الذي يتطلب ((جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساسا معقولاً و مناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص)) .

2 – أنواع أدلة الإثبات [١] :

– الفحص الفعلي أو الوجود الفعلي – المصادقات– التوثيـــــق – الملاحـــظات –الاستفسارات

3 – أهمية أدلة الإثبات في المراجعة [٢]:

تكمن أهمية أدلة الإثبات في المراجعة في أنها الأساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة ، و بالتالي دقة و صحة هذه الأدلة مما يعود بالمنفعة على الجهة الحكومية محل المراجعة، و لكن للأسف فإن معايير المراجعة لم توفر لنا إرشاداً قاطعاً محدداً للحكم على كفاية أدلة الإثبات، و إنما الأمر يعتمد بشكل كبير على تقدير و حكم المراجع ، و ذلك بعد دراسته للظروف المحيطة بعملية المراجعة متضمنةً تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المحيط بمنطقة المراجعة محل الفحص ، لأنه من واجب المفتش أن يبني قرار هو أحكامه على الوثائق التي بين يديه لا على الشكو الظن .

و بداية لجمع أدلة الإثبات المناسبة لعملية المراجعة يتم الانطلاق من الحسابات الختامية من أجل إجراء عمليات المراجعة و التدقيق فهو حساب يتضمن كافة مبالغ الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية وما يترتب عليهما من فائض أو عجز نقدي[٣]. فالحساب الختامي يعد أحد القوائم المالية المهمة التي تقوم الحكومة بإعدادها ، و هو تقرير سنوي يعكس عمليات تنفيذ الموازنة العامة و يعدّ وفقاً لما تقضي به اللوائح و الأنظمة و التعليمات المالية ، فإعداد الحساب الختامي للدولة يؤدي إلى تحقيق عدة مزايا نوردها فيما يأتي[٤]:

- يظهر المركز المالي للدولة وما حققته الوحدات الإدارية المختلفة من عجز أو فائض.
- يساعد السلطة التشريعية في أحكام الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية .
- يساعد السلطة التنفيذية في الرقابة على تنفيذ الموازنة في حدود الاعتمادات والأغراض المخصصة.

[١]- أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، **"المراجعة مدخل متكامل"**، ترجمة وتعريب: الديسطى، محمد، وحجاج، أحمد، (دار المريخ، الرياض، الطبعة السابعة، 2000)، ص 26.

[٢] - www.world-acc.net .

[٣]- Government Accounting AccT ٢٣١

[٤] -www.q٨control.com/untitled٢٠.html

- يكشف عن التغييرات المعرقلة لتنفيذ برامج الموازنة كما يكشف التجاوزات في المصروفات الفعلية.
- تسترشد السلطة التنفيذية بالمصروفات الفعلية للسنوات السابقة لضبط تقديرات مصروفات الموازنة.
- تسترشد السلطة التشريعية بالحساب الختامي عند مناقشة مشروع الموازنة.
- يساعد السلطة التنفيذية على رسم السياسة العامة لإعداد الخطط وتحديد الإطار العام للموازنة .
- يوضح الحساب الختامي الاعتمادات الإضافية التي صدرت خلال العام ، و إذا كانت هذه الاعتمادات تشكل نسبة عالية من تقديرات الموازنة فهذا يدل على عدم دقة تقديرات الموازنة ، ما لم يوجد سبب طارئ يبرر تلك الاعتمادات الإضافية .

و تبرز الحاجة إلى أعمال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة و مراجعة حساباتها إنفاقاً وإيراداً انطلاقاً من الدور المهم الذي تؤديه هذه الموازنة ، فهي بمثابة برنامج عمل الحكومة خلال الفترة المقبلة ، و تنعكس فيها سياسة الدولة في كافة المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، فالموازنة لا تهدف فقط لمقابلة النفقات مع الإيرادات العامة ، فهناك أيضاً أهداف مهمة أخرى ، كرقابة أداء القطاعات العامة ، وفعالية تحقيق الأهداف المخطط لها ، و تعيين عمالة كاملة ،و القوى الاقتصادية غير المستخدمة .

كما تبرز أهمية الرقابة بعد أن أصبح لقطع حسابات الموازنة موعداً سنوياً ينجز في وقته المحدد ، ويأخذ طريقه للإقرار كقانون في مجلس الشعب قبل انقضاء السنة المالية، أي باختصار تستطيع أن تدرس مؤشرات الإنجاز و العجز للسنة السابقة تماماً ، و من خلالها يمكن محاسبة الجهات المقصرة في تنفيذ خطتها الاستثمارية على سبيل المثال [١].

حيث تشير تقديرات الاعتمادات الوطنية إلى أن حجم المصروفات (أي جملة المصروفات) تعكس الصورة الفعلية للسياسة المالية ، حيث إن السياسة المالية التوسعية هيمن العوامل الرئيسة التي تسهم في تغذية الضغوط التضخمية المحلية ، وهذا التباين ما بين تقديرات الموازنة وما تؤول إليه

---

[١]-www.palmoon.net/٥/topic-٥٩١١-١٠٨.html

[٢]- www. syria-court.com/newstoprint .

التطورات الفعلية في نهاية العام ، و الذي أصبح الآن نمطاً اعتيادياً ، يعزى جزء كبير منه إلى الافتراضات بالغة التحفظ التي تستخدم في تقدير النفقات [١].

و بالاستناد إلى الرقابة الاقتصادية يمكن معرفة حصة كل قطاع ، و ما هي نسبته من الاعتمادات وما هي النسب الهيكلية ، و الأهمية النسبية ، و بالتالي يمكن إجراء مقارنة بين التنفيذ الفعلي والتقديرات، وما هي الانحرافات و ما أسبابها ، هل هي :

- المغالاة في تحديد الاعتمادات .
- سوء التنفيذ و عدم كفاءته .
- قصور في عملية التنفيذ .

إن الرقابة المالية على المصروفات و الرقابة على الالتزامات من أهم الموضوعات ، لكونها تهدف إلى ترشيد و ضبط الإنفاق و العمل على خفضه بما يحقق الكفاءة في العمليات المالية و الاستثمارية (مثلاً ضرورة ضبط أذونات السفر الداخلي، و جعله ضمن حدود الضرورة) ، و تهدف أيضاً إلى الحصول على قوائم مالية سليمة [٢] ، و التي يجب أن تركز على الأمور الآتية :

- التحقق من وجود مبرر وضرورة فعلية للصرف ، فلا يكفي أن يكون هناك اعتماد بالموازنة.
- أن يكون الصرف الفعلي له مبرر وضرورة في حدود المعتمد .
- الالتزام بكافة القوانين و اللوائح و التعليمات المالية و الإدارية .
- أن يتم تحت إشراف محاسبي دقيق و متابعة المديريات المسؤولة .
- إعداد التقديرات الصحيحة للاعتمادات المالية لهذا النوع ، و إيجاد دراسة فنية دقيقة تضع جميع الجوانب المالية و الكمية في المعيار الصحيح .

خامساً – تنفيذ عملية الرقابة

1 – أساليب تنفيذ الرقابة :

تحدد الأنظمة الرقابية النوع المتبع ، أو يترك للجهات اختيار الأسلوب المناسب ، و الذي يحقق هدف الرقابة المستهدف .

و يمكن الإشارة إلى الأساليب المتبعة في تحقيق الرقابة بالآتي [٣]:

---

[٢]-www.q٨control.com/untitled٢٠.html.

[٣] - شكري ، فهمي محمود " الرقابة المالية العليا " ، دار مجدلاوي ، عمان ، الأردن. ص 127 .

- **الرقابة المالية الشاملة :** و هي إما أن تتم عن طريق إجراء رقابة شاملة و تفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ، أو رقابة شاملة على قطاع معين أو مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الإدارية .
- **الرقابة المالية الانتقائية :** و يقصد بهذا الأسلوب من الرقابة اللجوء إلى اختيار عينات معينة من المعاملات المالية وإخضاعها للرقابة كنموذج أو نماذج قياسية لإخضاع الأعمال المالية للوحدة الإدارية للرقابة . ويمكن استخدام هذا الأسلوب من خلال العينات العشوائية ، ويتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات والإدارات التي يوجد فيها أعمال مالية ضخمة ومتعددة، أو عندما تكون المعاملات متشابهة من حيث العموم .

2 – طرق تنفيذ الرقابة :

- الدورية/ المستمرة /أي الرقابة السنوية على مدار الحسابات النهائية سنوياً و إصدار التقرير الرقابي السنوي .
- المتقطعة/ الخاصة / أي الرقابة في أوقات زمنية غير معينة أو على موضوع معين قد تكون شاملة على الحسابات ، إلا أنها لا تتصف بالاستمرارية كل سنة .
- المفاجئة : أي قيام جهاز الرقابة بإجراء رقابة مباغتة تستهدف موضوعاً معيناً أو عدة مواضيع نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفات مالية ، أو نتيجة لارتياب جهاز الرقابة ابتغاء التأكد من سير المعاملات المالية في الوحدة الإدارية .

3 – مهام ونطاق أعمال المراجع الخارجي[١] :

كانت الدورة الثالثة والتسعين للجنة المالية العربية قد طلبت أن يتضمن جدول أعمال دورتها بنوداً تتيح إجراء مناقشات مع المراجع الخارجي بشأن برنامج عمله للفترات المالية القادمة وأولوياته النسبية ، وأهم ما ورد في هذه اللجنة :

أ– المبادئ التي تحكم نطاق المراجعة وتحديد برنامج عمل المراجع الخارجي

ترد هذه المبادئ في المواد من 12–3 إلى 12–6 من اللائحة المالية التي ترد فيما يأتي :

12–3 تُجرى المراجعة الخارجية للحسابات وفقاً للمعايير العامة المقبولة للمراجعة، وللصلاحيات الإضافية الواردة في الملحق[1] بهذه اللائحة ، مع مراعاة التوجيهات الخاصة التي قد تصدرها لجنة المالية.

12–4 للمراجع الخارجي للحسابات أن يبدي ملاحظاته بصدد الإجراءات المالية، ونظام الحسابات والمراقبة المالية الداخلية، وكل ما يتصل بالإدارة و التنظيم في المنظمة بوجه عام .

[١] - www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php

12-5 يتمتع المراجع الخارجي للحسابات باستقلال تام، ويضطلع وحده بمسؤولية مراجعة الحسابات .

12-6 يجوز للجنة المالية أن تطلب إلى المراجع الخارجي للحسابات القيام بمهام خاصة، وتقديم تقارير منفصلة عن نتائجها .

وتشير هذه النصوص إلى أن للمراجع الخارجي مهمتين رئيستين هما [١]:

- **مهمة المراجع**

ويضطلع بهذه المهمة وفقاً للأحكام الواردة في المادة 12-3 المشار إليها أعلاه من اللائحة المالية مع المبادئ والمعايير والأهداف الواردة في الاختصاصات الإضافية التي تحكم المراجعة الخارجية التي تسري على منظمات منظومة الأمم المتحدة والملحقة باللائحة المالية.

- **مهمة مراقبة الإدارة**

تشمل هذه المهمة، التي تعتمد أساساً على المفاهيم التقليدية الثلاثة (الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية)، فحص أي مجال بعينه من مجالات إدارة المنظمة أو نشاط يحشد موارد كثيرة يتعين ضمان استخدامها السليم .

و يؤدي المراجع الخارجي هذه المهمة بأن يختار، في كل فترة مالية، مجالاً أو مجالين رئيسين للرقابة لتكون محور اهتمامه خلال الزيارات التي يقوم بها للمقر الرئيسي (ميدان العمل) وإلى الهياكل الميدانية للمنظمة غير تلك المخصصة. وأخيراً أن يشير المراجع الخارجي إلى أنه سيواصل مهامه الميدانية خلال الفترة المالية حيث سيقوم بمراجعة تنفيذ المشروعات في ضوء الوثائق والقوانين المشاهدة، لا بهدف مراقبة الإدارة التنظيمية والمالية فحسب [٢].

ب- مجالات عمل المراجع في تدقيق المصروفات الجارية [٣]

في سبيل مراجعة النفقات الجارية بشقيها المقدر و الفعلي لا بد للمراجع من التأكد من قيام الجهة الحكومية بـــــ :

- مسك سجل بكافة السلف (الدائمة ، المؤقتة) موضحاً فيه (الاسم، التاريخ، رقم الأمر الإداري ، المبلغ).
- التحقق من مشروعية المستندات المستخدمة من قبل الدائرة المالية (صرف ، تسوية) .
- تدقيق المستندات المؤيدة لعملية الصرف من الناحية المشروعية القانونية و الحسابية (الوصولات).
- مسك سجل بكافة لجان المشتريات المشكلة بالوزارة بموجب أوامر إدارية .

[١]- www.infotechaccountants.com/forums/showthread.

[٢] - www.infotechaccountants.com/forums/showthread.

[٣]- www.knowledgekingdom.com.jo/arabic/event.php

- مسك سجل بكافة الأوامر الإدارية التي تحدد الصلاحيات المالية للصرف ،و متابعة التغييرات التي تحصل على الصلاحيات، مثل متابعة نشرة المفوضين بالتوقيع لاسيما على الشيكات وكتب التحويل .
- تدقيق طلبات الشراء وفقاً للصلاحيات المناطة بمراكز المسؤولية.
- التدقيق الحسابي و المحاسبي لمستند الصرف والتأكد من التواقيع المثبتة عليه من قبل المخولين بذلك .
- التأكد من أن عملية الصرف قد تمت وفقاً للسياقات المعمول بها ووفقاً للتعليمات النافذة .
- التأكد من أن عملية الشراء قد تمت وفقاً للتسلسل الذي يضمن عدم اختراق في نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من إرفاق جميع الأوليات التي تعزز عملية الشراء و الإدخال المخزني.
- تدقيق كافة الوصولات التي تؤيد عملية الشراء من الناحية المشروعية و القانونية.
- تدقيق المستند المعد من قبل الدائرة المالية من الناحية الحسابية و المحاسبية.
- متابعة تسديد السلف (الدائمة ، المؤقتة) وفقاً للمدة المحددة.

ج- مجالات عمل المراجع في تدقيق الخطة الاستثمارية [١]

تتبع نفس السياقات أعلاه مع الأخذ بالحسبان تعليمات تنفيذ مشاريع الخطة ، و كذلك المقاولات التي تحكمها شروط أعمال الهندسة المدنية و الميكانيكية والكهربائية و حسب طبيعة المشروع.

سادساً – طرق و ضوابط تقدير النفقات :

1. أنواع الاعتمادات:

تقدر النفقات العامة تبعاً للحاجات المنتظرة و المستهدفة مع مراعاة الدقة ، و يطلق على المبالغ المقترحة اسم (اعتمادات) ، و يمكن التمييز بين نوعين منها [٢]:

اعتمادات محددة : و تشمل النفقات التي يمكن تقديرها بدقة (مثل رواتب الموظفين) ، حيث توافق السلطة التشريعية عليها في حال معرفة الغرض من النفقة المطلوب رصد اعتماد لها من جهة و مبلغ هذا الاعتماد من جهة أخرى ، و لذلك يعد هذا المبلغ حداً لا يجوز تجاوزه إلا بإذن سابق من البرلمان، مما يدفع الحكومة إلى المبالغة في تقدير اعتماداتها المحددة .

---

(١)- www.knowledgekingdom.com.jo/arabic/event.php

(٢)- عبيد الناصر ، ناصر ، " المالية العامة " لعام 1998 ، ص 208 ، 209 .

اعتمادات تقديرية : و تشمل النفقات التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقريب (كالنفقات الاجتماعية)، حيث توافق السلطة التشريعية على الغرض من النفقة و ليس على مبلغها ، مما يعطي الحكومة مساحة من الحرية يسمح لها بتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري ، على أن تطلب موافقة البرلمان فيما بعد ، و الذي يجيزها عادة مما يعني ضمناً موافقتها على الزيادة التي تطلبها الحكومة مستقبلاً .

في بعض الحالات قد تعمد الحكومة إلى تخفيض الاعتمادات التقديرية حتى توافق السلطة التشريعية على الموازنة و تقرها ، و من ثم تطلب زيادة الاعتمادات مستقبلاً لأن البرلمان لن يرفضها.

لكن و بالرغم من التمييز بين هذين النوعين من الاعتمادات يبقى الأصل في أن اعتمادات الموازنة محددة و لا يمكن تجاوزها إلا بإذن مسبق من السلطة التشريعية .

و في عصرنا الراهن برز نوع حديث من الاعتمادات يُعرف باسم ((اعتمادات البرامج)) و التي تخصص للمشاريع التي يستغرق تنفيذها عدة سنوات ، و تستخدم طريقتان لتنفيذ مثل هذه البرامج :

- **طريقة اعتمادات الارتباط** : حيث تُرصد جميع المبالغ اللازمة لتنفيذ المشروع في اعتمادات السنة الأولى – و ذلك بصورة تقديرية – أي أنه تم إقرارها و ارتباطها من الوجهة الفنية لتنفيذ هذا المشروع دون دفع كامل المبالغ في السنة الأولى ، و بعد ذلك يدرج في كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء المستحق دفعه فعلاً من النفقات .
- **طريقة اعتمادات البرامج** : و التي يقر بموجبها البرلمان قانوناً خاصاً مستقلاً عن الموازنة هو قانون البرامج الذي يهدف إلى تنفيذ برنامج مالي على عدة سنوات و يوافق على الاعتمادات اللازمة له ، حيث يقسم هذا القانون البرامج على عدة سنوات ، و يقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها و يتم إدراجه في موازنة تلك السنة .

2. مراجعة تقديرات الاعتمادات في الموازنة العامة للدولة :

إن الممارسة السليمة للتدخل الحكومي تستلزم تحديد أهدافها ثم ترجمتها إلى خطط و برامج عمل وتقدير المتطلبات المالية و البشرية و المادية اللازمة لتحقيق الأهداف لذلك تعد الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسة لتخطيط التدخل الحكومي و وضعه موضع التنفيذ على شكل برنامج سنوي .

- يجدر بالمفتش أن يكون على معرفة علمية بالنفقات العامة ، و الموازنة العامة ، و أساليب إعداد الموازنات الحكومية ، و كيف يتم تقدير النفقات ، و الأسس التي بني عليها ، و مراجعة هذه

التقديرات للنفقات العامة ، و كذلك وضع الموازنة موضع التنفيذ ، و ما يتم بعدها من أساليب رقابة على تنفيذها ، ومقارنة التنفيذ الفعلي النهائي مع ما تم تقديره ، و استخراج الانحرافات و دراسة أسبابها و الاستفادة منها في وضع تقديرات لاحقة ،علماً أن الاعتمادات هي على الشكل الآتي :

الاعتماد الأصلي	هو التقديرات الأولية لكل بنود وأنواع النفقات و الإيرادات العامة [١] .
الاعتماد المعدّل	يمثل التقديرات الأولية مضافاً إليها التعديلات التي تطرأ عليها بالزيادة أوالنقص
الفعلي (الختامي)	هي قيمة التنفيذ الفعلي لبنود الإنفاق و الإيرادات العامة في نهاية السنة المالية، و التي قد تختلف عن قيمة الاعتماد الأصلي والمعدل.

لكن تقدير النفقات في الموازنة العامة للدولة لا يكون على أسس علمية في الغالب ، و بالتالي لا بد من وجود رقابة و مراجعة فعلية لهذه التقديرات و كذلك للنفقات الفعلية لتحديد الانحرافات لخلق تغذية عكسية تفيد في تقدير النفقات لأعوام قادمة ، أي المساعدة في تحديد النفقات العامة (ترشيد النفقات و تصحيح تقديرات الموازنة للسنوات المقبلة) .

الهدف من مراجعة تقديرات النفقات حماية المال العام من خلال سد ثغرات الضعف في هذا النظام الرقابي ، و بالتالي الوصول لنفقات مصروفة فعلية تصلح لمقارنتها مع النفقات المقدرة ، و ذلك للوصول إلى نفقات مقدرة قريبة من الواقع قدر الإمكان .

خاصة و أن مديري المالية و الحسابات مسؤولون عن الانحراف و التجاوزات في الإنفاق الجاري الفعلي بعد مقارنته بالاعتمادات الواردة في الموازنات الجارية ، وذلك بعد دراسة وتدقيق دوراتها المالية لأي عام من الأعوام ، حيث لوحظت تجاوزات في مجال الإنفاق الجاري وعدم تحقيق كامل الخطة الإنتاجية ، إضافة إلى حدوث تجاوزات في بعض الاعتمادات في هذه الموازنات دون تغطيتها بمناقلات أصولية مخالفة للقوانين والأنظمة.

- يجب أن يدقق المفتش الحالة التي تم فيها طلب مناقلات بمبالغ كبيرة تعادل قيمة الاعتماد الأصلي أو تزيد أحياناً مما يؤثر سلباً في نتائج الوحدة الحكومية و يجعل اعتمادات الإنفاق الجاري /

---

[١]- Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.pp . ٦٥.

الاستثماري تبتعد عن الاعتمادات التي تمت مناقشتها عند إعداد الموازنة الجارية و المعتمدة لدى وزارة المالية ، في حين أن المناقلة يجب ألّا تتجاوز نسبة معينة مثلاً 10 %–20% من الاعتماد الأصلي، في القطاعين الإداري و الاقتصادي التأكد من عدم حدوث تجاوز في بعض الاعتمادات الواردة في الموازنة الجارية و الاستثمارية دون تغطيتها بمناقلات أصولية [1].

وإن رفع طلبات المناقلات من قبل الهيئات الحكومية منذ بداية العام ما يعني عدم دراسة اعتمادات الموازنة بشكل علمي ودقيق، و هذا الخلل يتحمل مسؤوليته المدير المالي و المسؤول عن الموازنة .

- و يجب التأكد من عدم لجوء بعض الشركات– عند عدم كفاية الاعتمادات– إلى تحميل بعض النفقات التي تخص السنة الحالية على السنة المالية الآتية كحل بديل عن إجراء مناقلة من ضمن اعتمادات الموازنة الجارية خلافاً للتعليمات المالية النافذة القاضية بصرف النفقة في سنة استحقاقها والتقيد بمبدأ استقلال الدورات المالية. إضافة إلى عدم التقيد بتحميل النفقة على البند الخاص بها حسب طبيعة النفقة المبينة في النظام المحاسبي الموحد وهذا يتعارض مع مبدأ استقلال الدورات المالية.
- و يجب أيضاً ألّا تكون المؤسسة قد صرفت كامل اعتمادات الموازنة (الجارية و الاستثمارية) مع عدم تحقيق كامل الخطة لأن هذا يعني تجاوزاً حقيقياً للاعتمادات يستوجب المساءلة عليه فيجب أن يكون هناك تناسب بين الإنفاق الجاري أو الاستثماري ومعدلات تحقيق الخطة . و على المفتش في حال عدم إرفاق مذكرات تبريرية للمناقلة مقنعة من شأنه أن يؤدي إلى عدم الموافقة و أن يذكر هذا في تقريره وخاصةً أن كل مناقلة من شأنها أن تؤثر سلباً على نجاح الشركة يجب أن لا تقترن بالموافقة. وفي حال طلب زيادة اعتماد يجب أن يتم بيان الإيراد المقابل لهذه الزيادة مع مذكرة تبريرية.
- التحقق من عدم تحميل بعض التكاليف الاستثمارية على الموازنة الجارية وهذا من شأنه أن يؤدي التعارض مع مبدأ استقلال الدورات المالية حيث يتم تحميل الدورة المالية الحالية بحصة الدورات المالية المقبلة. حرصاً على عدم تعريض المدير المالي وآمر الصرف للمساءلة القانونية .
- التأكد من ضغط الإنفاق الاستثماري والجاري بكافة أشكاله. والسعي لاستغلال الموارد المتاحة بأعلى كفاءة ممكنة ، بمتابعة الإجراءات والتحقق من تنفيذ تعليماتها وتحميل المسؤولية لكل مسؤول عن الخلل في تنفيذه [2].

---

[1] - www.syria-court.com/newstoprint
[2] - www.syria-court.com/newstoprint

- و لابد أن يحمّل المفتش المسؤول عن عدم الالتزام بأحكام نظام العقود ودفاتر الشروط و الجوانب القانونية، علماً أن تطبيق دفاتر الشروط العامة والخاصة هي مهام لجان فض العروض والإشراف والاستلام.

ترجع أهمية هذه المراجعة من أهمية النفقات العامة ، لكونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات ، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة ، و تبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام و اعتمادات تخصص لكل جانب منها ، تلبيةً للحاجات العامة للأفراد و سعياً وراء تحقيق أقصى منفعة اجتماعية ممكنة لهم .

إلا أن السلطة السياسية قد تسيء استعمال حقها في تقرير هذه الحاجات، وبالتالي النفقات العامة ، الأمر الذي يدعو إلى وجوب وجود رقابة فعالة – لكيفية إنفاق المال العام في تحقيق المنافع – تكفل المحاسبة على سوء استعمال هذا الحق من خلال مجموعة من الطرق و هي :

- اعتماد بنود النفقات العامة في الموازنة من قبل السلطة التشريعية .
- مساءلة الحكومة عن تنفيذ الإنفاق العام من خلال محاسبي الإدارة .
- الرقابة على حسن استخدام الاعتمادات من خلال هيئات مستقلة للرقابة الخارجية .

تتم الرقابة على تنفيذ الموازنة في كل مرحلة من مراحلها سواءً من قبل محاسب الإدارة أم الأجهزة المختصة الخارجية لمراجعة صحتها و قانونيتها و لتنفيذ النفقات في الحدود المقدرة لها ومنع تجاوزها أو تبذيرها و إسرافها في غير الأغراض المقررة لها .

- **في مرحلة عقد النفقة** : تتم الرقابة من خلال التأكد من توافر الشروط الأربعة لعقد النفقة على أن وجود تأشيرة محاسب الإدارة (توقيعه و خاتمه الرسمي) التي تشعر بوجود هذه الشروط تُعد بمثابة نوع من أنواع الرقابة على توفر الشروط القانونية و التنظيمية المرعية و صحتها .
- **في مرحلة تصفية النفقة** : أيضاً تتم الرقابة من خلال التأكد من توافر شروط التصفية حيث يعد وجود تأشيرة محاسب الإدارة على مذكرة التصفية التي تشعر بوجود هذه الشروط و وجود الأوراق الثبوتية بمثابة نوع من أنواع الرقابة علماً بأن عدم جواز عقد النفقة وتحديد قيمتها (تصفيتها) من قبل محاسب الإدارة يعدّ نوع من أنواع الرقابة الفعالة و ذلك تحقيقاً لمبدأ الفصل بين الوظائف، و للغرض الأساسي من وجود محاسب الإدارة المتمثل بكونه ممثلاً لوزير المالية في كافة الجهات التنفيذية .

▪ **في مرحلة تأدية النفقة** : الدور الأساسي للرقابة و مراجعة النفقات التي ستصرف يعود على محاسب الإدارة و الذي يعد المسؤولَ مادياً و مسلكياً عن التصرفات المالية ، المستندة إلى تدقيق أمر الصرف (من قبله و من قبل مديريتي المحاسبة و الرقابة الداخلية) .

وتلاحظ الباحثة أنه من خلال هذه الحلقة من الرقابة و المراجعة لكل قسم من الأقسام للقسم الذي يسبقه مدى إحكام عملية صرف النفقات لتكون مشروعة و غير متلاعب فيها .

تمكّن الموازنة العامة للدولة الجهات الرقابية المختلفة ، و الجهات ذات العلاقة من الرقابة على إنفاق الاعتمادات المخصصة على الأهداف المحددة لها و ضمن المدة و الوصف المحددين ، و في ضوء الموارد المتاحة ، و المساءلة عن أية انحرافات في التنفيذ حماية للمال العام (١).

و يتم تصديق جميع الاستمارات و البيانات التفصيلية مع فروع الموازنة من قبل آمر التصفية والصرف و محاسب الإدارة و كذلك اعتماد الوزير المختص قبل التقديم لوزير المالية . إذ إن الأوراق المطلوبة تمثل الأساس لعملية مراجعة التقديرات و ذلك بدءاً من الأسس المبررة للاعتماد المطلوب لكل بند ، و كذلك عدد العاملين الذين ستنتهي خدمتهم لغاية السنة مع بيان رواتبهم و أجورهم وتعويضاتهم .

بعد اعتماد التقديرات يتم تنفيذها ، فإذا ما حدث هناك تغييرات في هذه الأرقام المقدرة من جراء الإضافات أو المناقلات وصولاً للرقم المنفذ فعلاً في الحساب الختامي و مقارنته بالمقدر ، الأمر الذي يسمح بتحديد الانحرافات (و كذلك ما يعرف بأخطاء التقدير) و دراسة أسبابها و الاستفادة منها في تقدير الموازنات مستقبلاً وصولاً إلى أرقام مقدرة أقرب ما يكون للواقع .

لذلك فإن الرقابة و مراجعة النفقات المقدرة تسير جنباً إلى جنب مع مراجعة النفقات الفعلية التي تهدف إلى الوصول إلى رقم فعلي صحيح و إنفاقه في المكان الصحيح بعيداً عن أية محاولة للتلاعب أو الاختلاس ، و الذي يؤدي إلى الوصول إلى رقم مقدر صحيح أيضاً و ليس مبنياً على أرقام وهمية ليست بذات فائدة بالنسبة إلى المجتمع .

أمثلة على مراجعة النفقات المقدرة :

1 – الجـــــاريـــــــة

مراجعة تقدير بند الرواتب و الأجور :

---

(١)- عبد المهدي عبد الجليل ، توفيق حسن ، " المحاسبة الحكومية " الجامعة الأردنية ، عمان ، لعام 2003 ، ص 52 .

يقوم المفتش بدراسة كيفية إعداد كشف الرواتب و جداول التعويضات ، و كيف تم الصرف ، وكذلك اختيار بعض ملفات الموظفين للتأكد من البيانات العائدة لهم ، لأنه ينبغي التعرف على عدد العاملين المتوقع حصولهم على رواتب في السنة القادمة وفئاتهم ، من خلال معرفة القائمين على العمل ومن سيترك العمل لانتهاء خدمته مثلاً ، و الأماكن الشاغرة و التعيينات الجديدة ، و عدد العاملين الذين تم أيقاف رواتبهم لأسباب معينة مثل خدمة العمل _ استيداع _ أو خدمة العلم ، و عدم و جود أسماء وهمية أو الاستمرار في صرف الرواتب رغم ترك العمل أو الوفاة أو إذا كان هناك تزوير للتوقيع .

ثم التأكد من رواتب كل فئة و تعويضاتهم و المستفيد منها بغية التأكد من :

- رواتب العاملين القائمين على رأس عملهم ، حيث يقوم المراجع بطلب جدول الرواتب و الأجور ويدقق المبالغ من خلاله ، كما يدقق أسماء العاملين الحاصلين على إجازة خاصة بلا أجر و العاملات الحاصلات على إجازة أمومة ....، أما بالنسبة للعاملين العائدين من الاستيداع فيتم طلب قرار الاستيداع من مديرية الشؤون الإدارية لمعرفة تاريخ الالتحاق بالعمل ، و يطلب رواتبهم و فئاتهم للتأكد من حصولهم على كامل حقوقهم دون زيادة أو نقصان ، أما التعيينات الجديدة فيتم الحصول على الملاك العددي للجهة الحكومية محل التدقيق للتأكد من عدد العاملين الحاليين و بالتالي معرفة عدد الشواغر ، و من ثم و بالرجوع لفئة كل عامل يمكن معرفة راتب الشاغر و هكذا يتم الحصول على اعتماد الشواغر .
- تعويضات العاملين مثل تعويض اختصاص و تعويض طبيعة العمل ، فيتم معرفة الأشخاص المستفيدين منه و الحصول على أسمائهم أو فئاتهم ، و كذلك رواتبهم المقطوعة للتأكد من صحة حسابه ، و كذلك أحقية صاحبه في الحصول على هذا التعويض حسب الأصول القانونية ، فمثلاً المحاسب لا يتقاضى تعويض اختصاص بل تعويض مسؤولية مالية و بالتالي يجب حذف اسمه إذا كان موجود بالتقدير فيما يخص التعويض الأول و إضافته إلى الثاني ، و بناء على هذه المراجعة يقوم المدقق بجمع الرواتب المقطوعة للعمال المستفيدين من كل تعويض على حدة ، ثم يقوم بضرب هذه المبالغ بنسبة التعويض وصولاً إلى رقم التعويض الصحيح و مقارنته مع الرقم المقدر و إجراء التعديلات اللازمة .

مراجعة تقدير اعتماد الألبسة :

لمراجعة هذه النفقة يجب الانطلاق من التحديد الصحيح لكمية اللباس خلال العام و كذلك سعر هذه الألبسة خلال السنة المالية وصولاً إلى قيمة النفقة المطلوبة،لذلك لابد من أن يقوم المراجع بما يأتي:

1. فيما يخص كمية الألبسة : يقوم المراجع بطلب قائمة بأسماء العاملين و فئاتهم المختلفة لتحديد المستفيدين منهم فعلاً (المستخدَمين و السعاة و الحراس ...) من خلال الرجوع للنظام الداخلي للوحدة ، و عدد مرات الاستفادة خلال العام ، و بيان نوع الألبسة التي يستفيدون منها (مريول على سبيل المثال) [1]، و كذلك معرفة الأفراد الذين تم تعيينهم حديثاً ، مع ضرورة طلب نسخة عن قرارات تعيينهم و ما هي فئاتهم (لأن موظف فئة أولى ليس بحاجة لمريول)، و هل يستفيدون من اللباس ، ومعرفة نوعه ، و ذلك تبعاً للفئة التي ينتسبون إليها ، و هكذا و صولاً إلى عدد الألبسة الصحيح و التأكد من صحة التقديرات بعد الرجوع للأسس الموضوعية .
2. أما ما يخص الأسعار : فيتم الحصول على نشرات أسعار من سنة سابقة ، و معرفة التغييرات التي طرأت عليها ، و كذلك أساس السعر الذي تم اعتماده لاحتساب النفقة من قبل محاسب الإدارة أو المسؤول المالي (تبعاً لنوع القطاع إداري أم اقتصادي) و التأكد من هذا الأساس ،و ذلك في حال عدم الحصول على هذه الملابس من الجهات الحكومية [المؤسسة العامة الاستهلاكية ، المؤسسة الاستهلاكية العسكرية] لعدم توفرها فيها و التأكد من عدم توافرها حتى يتم الشراء من القطاع الخاص .
3. و أخيراً لابد من القيام بالعمليات الحسابية : للتأكد من صحة الأرقام التي نحصل عليها ، و من ثم إجراء المقارنة مع السنة السابقة لمعرفة الفروقات و أسبابها و إمكانية تبريرها .

بالنسبة للإيجارات :

لا بد من أن يقوم المفتش بتدقيق و مراجعة عقود الإيجار للتعرف على مبلغ الإيجار ، و تاريخ الاستحقاق ، و التسديد ، و سريان عقد الإيجار ، و تمديده .

بالنسبة لنفقات الصيانة و الترميم :

لابد أن يقوم المفتش بدراسة هذه النفقة و معالجتها حسب كونها إيرادية أم رأسمالية والتحقق من صحة صرفها و مستنداتها المثبتة .

بالنسبة لنفقات السيارات :

على المراجع التأكد من أوامر المهمات و بطاقة السيارة و المسافات و نوع المهمات ، مع دراسة استهلاك هذه السيارات من الوقود و الزيت مع المسافات التي قطعتها عملياً و مقارنته مع

---

[1]-www.syrialawyer.net

المقدر لاستهلاك هذه السيارة من المحروقات ، و مقارنة مصاريف السيارة مع ما خصص لها في الموازنة التقديرية و مع ما تم إنفاقه في السنوات السابقة ، و تبرير الانحرافات إن وجدت ، مع الانتباه لحصول جميع السيارات المخصصة للمدراء في الأجهزة الحكومية على تعويض الصيانة و الإصلاح (عدا المدير العام) و ألّا تتجاوز مصاريف الصيانة لسيارات الخدمة مبلغ / 36000 / مثلاً في السنة .

2 – الاســـــتثـــماريـــــــــة

تشمل اعتمادات المشاريع الاستثمارية و مشاريع الاستبدال و التجديد .

أ- **<u>في القطاع الإداري :</u>**

تجري مناقشة و مراجعة مشاريع الموازنات الاستثمارية و دراستها من قبل هيئة تخطيط الدولة بالتعاون مع ممثلين من كلٍ من وزارتي المالية و الاقتصاد ، ثم تعرض على المجلس الأعلى للتخطيط للبت فيها و اتخاذ القرار المناسب بشأن الاعتمادات المخصصة لكل جهة ولكل مشروع على حدة في ضوء أهداف الخطة الخمسية ، حيث يخصص لكل مشروع بند وفقاً لتبويب الأصول الثابتة في النظام المحاسبي ، أما بالنسبة للنفقات الاستثمارية فهي لا تشكل مشروعاً بحد ذاتها و إنما نفقات صغيرة للاستبدال و التجديد مثل شراء أثاث .

و على المراجع أن يرجع إلى بيانات الخطة الاستثمارية عند مراجعتها كالآتي :

مراجعة استمارة المشروع للجانبين المادي و المالي و التي تتضمن تحديد الأعمال مبوبةً حسب الإنفاق المالي و تحديد دقيق للمبالغ المطلوبة لهذه الأعمال في ضوء العقود المبرمة ، حيث يتأكد المراجع من أسعار هذه الأعمال و أساسها و مصدرها (عروض ، كشوف تقديرية ، أعمال منفذة ، أعمال مماثلة) بعد ذلك يقوم المراجع بالعمليات الحسابية للوصول إلى الأرقام الصحيحة .

ب- **<u>في القطاع الاقتصادي :</u>**

• **العمليات الجارية** : يطلب من هذه الجهات ضم بعض الجداول إلى موازنتها التقديرية لتكون أساساً لمراجعة هذه الموازنات ، مثل جداول تتضمن جميع الأسس الحسابية و المالية لجميع الاعتمادات المطلوبة مع شرح تفصيلي لتغير الاعتمادات عن السنة المنصرمة .

• **العمليات الاستثمارية:** اعتمادات الإنفاق على المشاريع الاستثمارية تحت التنفيذ في الخطة الاستثمارية ، و هي استثمارات لمشاريع الاستبدال و التجديد ، أو الاستكمال أو مشاريع جديدة ، وتُعتمد بالاستناد إلى عدد من المعايير العامة على مستوى القطر مثل الواقع الاقتصادي الراهن والاستثمار بالمشاريع للقطاعات السلعية الرئيسة و ما ثبت منها جدواه الاقتصادي ، وكذلك بالاستناد إلى معايير خاصة لكل قطاع على حدة مثل : الإسراع في تنفيذ المشاريع الرئيسة و الملحة ووضعها في التشغيل الإنتاجي [١].

نلاحظ عند إعداد هذا النوع من الموازنات وارتباطها بكل أنواع الرقابة و المراجعة من أهل الخبرة سواءً هيئة تخطيط الدولة أو وزارة المالية أو حتى المؤسسة أو الشركة نفسها ، مرورها بثلاث حلقات بهدف الوصول إلى أرقام فوائض صحيحة قدر الإمكان .

و نظراً لتعقد الموازنة أصبحت وثيقة يصعب فهم جوانبها على غير المختصين ، خاصة و أن الأمر قد يقتضي من السلطة التشريعية أن تعدل في مشروع الموازنة ، و من بين الحلول التي يلجأ إليها عادةً تكوين اللجان المتخصصة النيابية من الأعضاء ذوي الخبرة و المعرفة ، و ذلك حتى يتسنى لهذه المجالس مناقشة الموازنة بصورة فعالة تنتهي باعتماد الموازنة عن علم و ليس عن جهالة [٢].

و قد نص دستور الجمهورية العربية السورية على عدم إمكانية السلطة التشريعية التعديل بزيادة النفقات أو الإيرادات [٣]، و يعود السبب في وضع بعض القيود على حقوق السلطة التشريعية بتعديل مشروع الموازنة إلى صلة الموازنة بالخطة الاقتصادية العامة و خبرة القائمين على إعداد الموازنة وكفاءتهم بمعرفة مدى التواصل بين الخطط الاقتصادية و التقديرات المحددة بمشروع الموازنة، هذه الخبرة والكفاءة التي قد تكون مفقودة لدى بعض أعضاء السلطة التشريعية [٤] .

---

[١]- أ . بريكمانمد ، ترجمة باحص ، حسن بن عبد الرحمن – إبراهيم ، مراجعة أحمد أبو مندور ، بابكر ، الأمير بابكر ، الرياض : مركز البحوث والدراسات الإدارية / 1999 / .

[٢] - د . حشيش ، أحمد عادل ، " أساسيات المالية العامة " عام 1992 ، ص 303 – 304 .

[٣] - المادة رقم / 74 / من دستور الجمهورية العربية السورية .

[٤] - ياسين ، أيام ميكائيل ، " واقع الإنفاق الجاري بالوحدات " ، جامعة تشرين لعام 2003 ، مرجع سابق .

و يكون دور محاسب الإدارة المتابعة و المقارنة بين ما كان مقدراً (استناداً إلى تقرير فروقات الأعوام الماضية) و ما تم اعتماده ، و يعد تقريراً بالفروقات لتكون الأساس في تقديرات العام القادم ، وذلك من خلال معرفة توجيهات السلطة التشريعية و ما هي الأولويات لديها من ضغط نفقات معينة أو زيادة نفقات أخرى [1]، و من الواجبات الواقعة على عاتقه قيامه بـــ :

- مراجعة و تدقيق المكاتبات المتعلقة بالجهات الرقابية بالإضافة إلى مراجعة المطالبات المالية .
- إعداد التقارير و المذكرات حول نتيجة عمليات الفحص و التدقيق لكافة العمليات المالية .

ج- مراجعة موازنات الوحدات الحسابية المستقلة :

يتولى الجهاز المركزي للرقابة تدقيق موازنات الوحدات الحسابية المستقلة و يبدأ بـــــ :

- تدقيق سجلات الاعتمادات لدى محاسب الإدارة استناداً إلى قرار توزيعها و الصادر عن وزير المالية و استناداً إلى الموازنة الداخلية .
- متابعة قرارات المناقلات أو الوضع تحت التصرف في حال وجودها ، و ذلك بهدف تدقيق الاعتمادات و مقارنتها في أول العام و نهايته .
- دراسة أسس تقديرات هذه الاعتمادات عند مناقشتها من خلال مذكرة إيضاحية مقدمة من الجهة الحكومية المعنية بالمراجعة إلى وزارة المالية للتأكد من سلامة هذه التقديرات ، و المعايير التي بنيت عليها .

3. مراجعة النفقات الفعلية في الموازنة العامة للدولة :

نظراً لتعاظم الاحتياجات و مستلزمات الأفراد كان على الدولة التوسع في إنفاقها على قطاعات الحياة المختلفة تلبيةً للاحتياجات المتزايدة للأفراد ، و مع تطور الفكر الاقتصادي للدولة ازدادت نسبة مساهمة النفقات العامة في الناتج المحلي الإجمالي و أصبحت مصدراً ذا أهمية في الوضع الاقتصادي.

أ- أهمية مراجعة النفقات الفعلية في الوحدات الحكومية (من الناحية الاقتصادية) :

يشاهد المدقق نوع الموازنة المستخدمة (على سبيل المثال تمثل موازنة البرامج و الأداء وسيلة من وسائل الرقابة الاقتصادية لوجود أهداف و معايير معدة مسبقاً و بناءً عليها نقوم بالمقارنة و بالتالي تحقيق الرقابة الاقتصادية) [2]، و لكن هذا النوع غير معمول به في سورية كون الموازنة فيها هي موازنة البنود .

---

[1] - المهايني ، محمد خالد ، " المحاسبة الحكومية " ، جامعة دمشق ، ص 86 .

[2] - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران 1980م"، ، ص 14.

فعند إعادة النظر في موازنة إحدى الجهات العامة على موازنة البرامج و الأداء مثلاً يتم تخفيض النفقات وتحسين الأداء ، مما يمنح المفتش فرصة دراسة مدى مساهمة الموازنة في تكوين الناتج المحلي الإجمالي .

فلمراجعة **الإنفاق الجاري** يقوم المفتش بالمقارنة بين نسبة مساهمة الإنفاق الجاري في الناتج المحلي الإجمالي و النسبة المقدرة ، و يدرس الانحرافات التي تمثل تراجعاً عن تنفيذ الخطة .

أما بالنسبة إلى **الإنفاق الاستثماري** فيقوم المفتش بالمقارنة بين نسبة مساهمة الإنفاق الاستثماري في تشكيل التكوين الرأسمالي و النسبة المقدرة من إنفاق عدة قطاعات (حكومي – أهلي – استثمارات أجنبية)، و بعد ذلك يحلل قطاعياً مثلاً :

- التحليل في الجانب الجاري : بعد جمع الإنفاق نقارن بين نسبة المقدر و نسبة الفعلي و ندرس التراجع في المساهمة الاجتماعية .

~ في مجال التعليم يمكن التحليل بشكل أعمق لمعرفة ماذا حققنا من الأهداف التعليمية للموازنة .

~ في مجال الصحة نأخذ نسبة اعتمادات الصحة لاعتمادات الموازنة فندرس مدى تحقق السياسات الصحية (نحلل اقتصادياً أهداف سياسة الموازنة في الاستثمار) .

- أما بالنسبة للجانب الاستثماري :

فنأخذ القطاع بجميع جوانبه (الصناعة – الزراعة – الكهرباء – الري) نسبة الموازنة و نسبة الصرف و الفرق بينهما .

تُحلل الموازنة كخطة لها أهداف معينة و يحلل الإنفاق : أي تحديد ما تم إنفاقه فعلاً وما هو مخطط ، فالمراجع يوجه أسئلة للوزارات و المديريات بعد صرف النفقة لمعرفة ما إذا تحقق الهدف أم لا .

ب- دور الجهات الرقابية في سورية في مراجعة النفقات الفعلية :

رقابة محاسب الإدارة :

حددت القوانين و الأنظمة المالية مهام و صلاحيات و اختصاصات محاسب الإدارة فنصت المادة رقم / 28/ من القانون المالي الأساسي على ذلك ، كما تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات عن طريق محاسبي الإدارات الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها [١]، و في المرسوم رقم / 1684 / لعام 1977 تم تفصيل مهام محاسب الإدارة [٢] .

[١]- المادة رقم / 28 / من المرسوم التشريعي رقم / 54 / لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي .

[٢]- المادة /33/ من ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم (1684) لعام 1977

تشكل رقابة محاسب الإدارة رقابة سابقة و آنية على تنفيذ الموازنة من حيث مطابقة النفقات للأنظمة و القوانين ، و توافر الاعتمادات ، و إنفاقها في الغايات المعقودة من أجلها النفقة ، علماً أن الأصل في هذه الرقابة هي رقابة وزير المالية على عاقدي النفقات .

رقابة الأجهزة المركزية في وزارة المالية :

تقوم وزارة المالية بالرقابة على تنفيذ الموازنة عن طريق أجهزتها المركزية من قبل عدة مديريات فيها، و تشكل رقابة دائمة على عمل المحاسبين ويتم ذلك من خلال :

- **رقابة مديرية الموازنة** : التي تراقب تنفيذ الموازنة في القطاع الإداري و تُعدّ المرجع المباشر لجميع محاسبي الإدارات فيما يتعلق بأعمالهم المالية .
- **رقابة مديرية الخزينة المركزية** و أقسامها التابعة لمديريات المالية من خلال مسكها للحسابات ، فبعد صدور الموازنة و توزيعها لأبواب و بنود يتم آلياً تسجيل هذه الاعتمادات لديها بشكل مفصل و مبوب، و بعد تلقيها أوامر الصرف من قبل الوحدات الإدارية تقوم بخصمها من الاعتمادات الأصلية ، وبالتالي تحقق رقابة على عدم تجاوز المصروفات للاعتمادات المخصصة ، لذلك تكون المصب الرئيس لكل العمليات المحاسبية التي تقوم بها الوحدات سواء عن طريق مسكها لحسابات الموازنة أم لمسكها حسابات خارج الموازنة (السلف – الأمانات – حركة النقود) .

رقابة السلطة التشريعية :

تبدأ المهام الرقابية للسلطة التشريعية على صعيد الموازنة منذ مرحلة إعدادها ، و ذلك عند إقرارها واعتمادها ، فتحقق رقابة على الخطة العامة للدولة ، و يتجاوز ذلك إلى تحقيق رقابة آنية على التنفيذ من خلال التقارير و البيانات التي تقدمها الحكومة بصفتها تمثل السلطة التنفيذية في حسن تنفيذ و متابعة عمليات تنفيذ الموازنة ، و من خلال عملية إقرار الاعتمادات الإضافية و إجراء المناقلات ضمن الحدود والأهداف الواردة في الخطة العامة للدولة ، و تحقق السلطة التشريعية رقابة لاحقة على التنفيذ بعد تقديم الحكومة للحسابات السنوية الإجمالية التي نفذت ليتم إقرار قانون قطع الحسابات العام للموازنة من قبلها .

رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية :

في سبيل تحقيق الجهاز لأهدافه يقوم بعمليات الفحص و التقويم و إبداء الرأي الموضوعي بتقارير و أنظمة و إجراءات و أعمال الجهات الخاضعة للرقابة ، و ضبط و توجيه نشاطاتها ، و التحقق من الكفاءة الإدارية و الاقتصادية لتلك العمليات ، و مطابقتها مع الأهداف الموضوعية ، ثم تبليغ النتائج والمقترحات و التوصيات للجهات صاحبة العلاقة بموجب تقارير ، و في الوقت المناسب .

و تشكل رقابة الجهاز رقابة لاحقة على المال العام ، حيث تقوم بتدقيق و مراجعة كامل حسابات الموازنة إيراداً و إنفاقاً للتأكد من أن العمليات تنسجم مع القوانين و الأحكام الناظمة للموازنة العامة ، وتُدقق كذلك حسابات خارج الموازنة و الحسابات و القيود المحاسبية بصورة انتقائية .

لكن في الحقيقة تتصف رقابة الجهاز بأنها ما تزال رقابة داخلية حتى بعد جعله هيئة مستقلة ، لأن المقياس ليس إخراج الجهاز من تبعيته لوزارة المالية ، وإنما إخراجه من التبعية للسلطة التنفيذية و هو مازال مرتبطاً برئاسة مجلس الوزراء .

رقابة الجهاز أصبحت سابقة في معظمها ، خاصة من ناحية المشروعيةِ و رقابتهِ على القرارات والمراسيم[١] .

و تشمل مراجعة الجهاز جميع الحسابات و الأمور المتعلقة بتنفيذ الموازنة ، ففي الوحدات الإدارية تراجع جميع النفقات بعد تأديتها وفقاً للنسب الانتقائية المحددة للتأكد من استيفائها للشروط القانونية ، و لا يستطيع المرء أن ينكر أهمية الدور الذي يلعبه الجهاز المركزي للرقابة المالية في السنوات الأخيرة ، سواء في سعيه للحفاظ على المال العام أم تطبيق الأنظمة و القوانين أم تقويم أداء المؤسسات في مجال تنفيذ الخطط و الموازنات [٢].

4. مراجعة تنفيذ الموازنة العامة :

ففي مجال تتبع تنفيذ الموازنة يقوم المفتش بتدقيق الإنفاق الفعلي و مقارنته بالاعتمادات المرصدة لكل باب و بند وفقرة كلاً على حدة ، و بالتالي تحديد الانحرافات في الموازنة– إيراداً و إنفاقاً – و العجز المقدر، وذلك بهدف التحقق من مدى كفاءة إدارة المنشأة في خفض العجز المقدر سنة بعد سنة، وبالتالي مدى قيامها بتحقيق أهدافها في تقديم و تحسين مستوى الخدمات و خفض التكلفة و الحد أو الإقلال من الهدر ما أمكن ، فالمراجع و في سبيل قيامه بعملية التفتيش الموكلة إليه بموجب مهمة رسمية من الجهاز المركزي للرقابة يقوم بعدة أنواع من الرقابة تتمثل فيما يأتي :

- **الرقابة الآنيـــة** : يقوم الجهاز المركزي للرقابة من خلال مدققي الجهاز بهذا النوع فقط من خلال مهمات محددة للرقابة و تقويم الأداء و تدقيق بيانات المجموعة الدفترية و المستندية للوحدة محل التدقيق [٣].
- **الرقابة اللاحقة** : يقوم بها الجهاز عن طريق التدقيق المحاسبي و المستندي للسجلات و الدفاتر و القيود و الوثائق و المعاملات و البيانات العائدة لكل وحدة إدارية و اقتصادية و تدقيق حساباتها

[١] - www.syrialawyer.net
[٢]-www.palmoon.net/٥/topic-٥٩١١-١٠٨.html

[٣]- المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ،ص 358 .

و ميزانيتها و تقويم الأداء ، كما تتم أيضاً من خلال التقارير الشهرية و الربعية التي تقدمها جهات القطاع العام الإداري و الاقتصادي إلى وزارة المالية و هيئة تخطيط الدولة و إلى المكتب المركزي للإحصاء و إلى الرقابة الداخلية بصورة دورية أو مفاجئة و طلب البيانات و إجراء المطابقات [١].

إن دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في مراجعة النفقات المقدرة يكمن في كون المفتش أول ما يطلب عند دخوله للوحدة الحكومية :

سجل اعتمادات الموازنة للعمليات الجارية ، و العمليات الاستثمارية (المعروف باسم دفتر التشطيب في الوحدات الحكومية التي تعمل بشكل يدوي) ليدقق الاعتماد النهائي الذي يختلف عن وضعه أول العام لأن الاعتمادات تتغير أرقامها نتيجة للمناقلات و الإضافات و الوضع تحت التصرف .

فالغرض من طلب الاعتمادات الأولية و قرارات المناقلة هو أن يتأكد المفتش من رقم الاعتماد النهائي بنفسه و هو بذلك يكون قد قام بمراجعة مستندية .

و تؤكد الباحثة على أن عملية مراجعة المصروفات المرخص بصرفها من قبل العاملين بالجهاز أو الأفراد المتعاملين معه تتلخص في التركيز على النواحي الآتية :

- المراجعة الفنية والمحاسبية لكافة المستندات و الدفاتر و السجلات و تقديم الاقتراحات و التوصيات للتغلب على أسباب التأخير .
- التأكد من استيفاء كافة المستندات التي تؤيد صحة الصرف والتأكد من عدم وجود سابقة للصرف .
- مراجعة كافة التسويات الحسابية بعد إعداد الحسابات والقوائم الختامية .

ففي مجال الرقابة على التصرفات المحددة و المتممة يقوم المراجع بهذه المهمة عبر تدقيق :

- عقد النفقة من حيث مطابقتها للقوانين و المواصفات و الشروط المحددة (بالإعلان عنها في المناقصات مثلاً) .
- الرقابة على عملية الصرف و هي رقابة تتم على عملية الإنفاق بمراحلها التقليدية من عقد نفقة وتصفيتها و صرف هذه النفقة ، و يجب أن تنحصر رقابة الجهاز بجسام الأمور و المخالفات الخطيرة و الجوهرية ، و عدم إعطاء المخالفات البسيطة التافهة الجهد الكبير لأن مردودها لا يعادل النتائج المرجوة ، و ليس لها أثر جوهري على حسابات النتائج و لا تساوي الجهد المبذول في حصرها .

و من أهم إجراءات المراجعة المستندية للنفقات قيام المراجع بالتأكد من أن :

- النفقة واجبة الأداء من موازنة السنة المالية التي يراد قيدها على الحساب .

---

[١]- المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ،مرجع سابق ، ص 368 .

- الموازنة تتضمن اعتماداً لمثل تلك النفقة .
- أمر الصرف/الدفع مصحوب بجميع الأوراق والمستندات التي تؤكد أن النفقة مطابقة للقوانين .
- النفقة لا تتعلق بنفقة أخرى سبق أن صفيت و صرفت ، أي أن يكون مستند الدفع نسخة أصلية وليس صورة مستخرجة عنها و ذلك للحيلولة دون احتمال دفعها مرة ثانية ، و في حال ضياعها يُذكر صراحة في أعلى الصفحة " بدل ضائع " .
- النفقة مستحقة الدفع و أن حسابها قد تم بصورة صحيحة و أن يكون مستند الدفع موجهاً إلى المؤسسة و ليس باسم أحد المدراء أو الموظفين ، و الشيك أو كتاب التحويل باسم المؤسسة أيضاً على أن تمهر باقي النسخ من هذه الكتب بعبارة " غير قابل للتحويل " منعاً من تكرار صرفها مرة ثانية .

• **الرقابة المالية و مراجعة مستندات الصرف:** [١]:

- بعد إتمام جميع العمليات التي تتم ما قبل الصرف يجب مراجعة المستندات من حيث استيفائها جميع الشروط المحاسبية الصحيحة المؤيدة للصرف .
- مراجعة حسابية للدفاتر و السجلات و التوجيه المحاسبي للمصروفات .
- التأكد من وجود اعتماد بالموازنة للعمل المزمع مباشرته ، و إلا استلزم الأمر الحصول على اعتماد إضافي ، و التحقق في هذه الحالة من موافقة السلطة المختصة .

ويجب التأكد من كفاية الاعتماد المدرج بالموازنة وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد تكميلي أو النقل من بند إلى بند داخل الباب الواحد ، أو النقل من باب إلى آخر، والتحقق من موافقة السلطات المختصة بذلك سواء وزارة المالية أم السلطة التشريعية.

إن عدم الالتزام بقوانين و تعاميم عمل الموازنة يلغي دورها المهم في تحقيق أهم أهداف المراجعة الحكومية المتمثلة في :

المساءلة المالية : أي توفير المعلومات اللازمة للتأكد من :

- الالتزام بالتشريعات و القوانين و اللوائح المالية .
- انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الجهاز الحكومي .
- أن الإنفاق قد تم في حدود الاعتمادات .

المساءلة الإدارية : أي توفير المعلومات اللازمة للتأكد من أن :

- الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف .

(١) - www.q٨control.com/untitled٢٠.html

- مديرية المالية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها.

و **الملاحظات** التي يستنبطها المفتش يجب أن تنصب على :

- الأخطاء الواجب تصحيحها و المستندات الواجب استكمالها .
- ملاحظة على النفقة ، و فيما إذا كانت مخالفة للأنظمة و القوانين حيث يتم ملاحظة و قياس نتائج الأداء الفعلي و استخراج المؤشرات المهمة بصفة دورية ، و هي على نوعين :

– إما ملاحظة **شكلية** و هنا يكتفي بتذكير و تنبيه المؤسسة بأحكام التعليمات النافذة ، ومعرفة سبب قيام الإدارة والعاملين فيها بالعزوف عن تطبيق الأنظمة والقوانين .

– أو ملاحظة **جوهرية** و ذات أهمية و لها أثر مالي واضح مثل صرف نفقة بدون وجه حق، أو تجاوز الاعتماد المخصص لها مما يقتضي مطالبة المؤسسة باسترداد هذه النفقة وعلى مسؤولية المدير المالي و آمر الصرف .

ألّا يكون هدف الملاحظة إثارة سحابة دخان من خلال كشف المخالفات بل الاهتمام بأسبابها و أسلوب معالجتها .

ج– أسباب عدم تنفيذ الخطة بشكل كامل :

عدم تنفيذ الخطة قد لا تتعلق بالإدارة (نقص بالتمويل ، نقص بالقطع الأجنبي ، مشاكل إدارية، قانونية ، بيروقراطية ، مستوى تأهيل الجهاز الإداري) .

و تؤكد الباحثة بالنسبة لخطة عملية المراجعة على ضرورة التركيز على تحديد جميع الواجبات ، وتحديد خطوط السلطة و المسؤولية ، و توصيف الاختصاصات لكل منصب ،و تبيان قنوات الاتصال بوضوح، و كذلك نطاق الإشراف ، بمعنى أن التركيز هنا عام و شامل و لا يقتصر على زاوية تنظيمية محدودة ، و إنما ينصب على الهيكل التنظيمي بأكمله ، حيث إن النظام السليم للرقابة المالية يقوم على أساس محاسبة كل مستوى من مستويات المسؤولية داخل المنشأة من أدنى مستوى إلى أعلى مستوى، كما وتُصممّ تقارير الرقابة المالية وفقاً لخطوط السلطة و المسؤولية بحيث تكون متطابقة تماماً مع الهيكل التنظيمي للمنشأة ، و تجسد بصورة عملية قنوات الاتصال المحدودة ، وتترجم نطاق الإشراف والمسؤولية في صورة رقمية ــ

د– الخطوات العملية التي يقوم بها المراجع في سبيل التحقق من الرقابة على الأداء :

– يقوم المراجع بأخذ عينات إحصائية لمعرفة و حساب الانحرافات .

– استخراج البيانات الإحصائية و إظهارها على شكل تقارير إحصائية لأنها تعطي نتائج شبه دقيقة لقياس الأداء و الفاعلية و القابلية للمقارنة لمعرفة الخلل و الاختلاف و البحث عن أسبابه .

- يجب على المراجع استخراج بيانات من اعتمادات جارية و استثمارية على شكل عينات ، و التدقيق في كيفية و آلية صرف هذه الاعتمادات و المشاريع المنفذة خلالها ، و ما هي نسبة التنفيذ و كيف تنفذ هذه الاعتمادات عند محاسب الإدارة أو المسؤول المالي .
- متابعة إجراءات المناقلة لمعرفة ما إذا تمت حسب الأصول و تم تنفيذها بالفعل و كيف تم هذا التنفيذ؟ و ما هي نسبة التنفيذ؟ و يجب أن يتأكد المراجع من الأموال تحت التصرف (خاصةً في حال تنفيذ مشروع حيوي) و التأكد من فعالية الاستخدام .
- معرفة أسباب زيادة الاعتمادات و التأكد من تحقيق هذه الزيادة الأهداف المرجوة اقتصادياً و مالياً ، لاسيما في ضوء المناقلات المجراة .
- حصر العمالة الفائضة التي تشكل بطالة مقنعة وبطالة هيكلية «بنيانية» ، وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها مع المحافظة على حقوقها القانونية (١).

و تعتقد الباحثة أن وجود مفتشي الجهاز في جميع الجهات العامة بشكل مستمر يحمي المال العام ويحمي الموظفين على الأقل لجهة ضمان حسن سير إجراءات صرف المال العام، وهذا وحده كفيل بالحد من الهدر وتجنب حالات فساد كثيرة، ولكن مع عدم إغفال أن التركيز على «الدورة المستندية» لا يعني بالضرورة أن المال العام أصبح في مأمن فهناك أشكال متنوعة للفساد و ضمن القانون ؟

و تؤكد الباحثة و بغرض تحقيق رقابة مالية فعالة أنه يجب أن تندمج مع هذه العملية أو تكملها عملية محاسبية مهمة هي عملية تسجيل للمعلومات بحيث تكون مطابقةً تماماً للخطة التنظيمية و لا شك أن هذه النقطة تبرز و تؤكد تكامل و اندماج مكونات الرقابة المالية ، لذلك يتحتم على المفتش و في سبيل التأكد مما سبق أن يقوم بتدقيق (أو أنه من المفترض تدقيقه) لما يأتي:

- التأكد من صحة وسلامة تطبيق التشريعات المالية و تقييم القرارات المالية للتأكد من انسجامها مع التشريعات المعمول بها.
- فحص و تدقيق في المعاملات و المستندات المالية و السجلات و الوثائق المعززة بها و فحصها بكافة أقسام الإدارة .
- التأكد من أن الإيرادات المالية تم تحويلها حسب الأصول ، وأن البيانات الواردة بها في السجلات المالية لدى أمناء الصناديق مطابقة وصحيحة.
- التأكد من أن الموارد المالية وأوجه استخدامها قد تم وفق الأهداف والخطط المالية المرسومة وأن الانحرافات قد تم تصويبها . التأكد من حسن استخدام السجلات المالية والتدقيق عليها بشكل مستمر.

---

(١)- www. syria-court.com/newstoprint -.

- الفحص والجرد المفاجئ للتحقق من مطابقة بيانات السجلات المالية (الرصيد الدفتري) مع الواقع (الجرد الفعلي) وتدقيق الخلاصات الشهرية لكافة الحسابات خاصةً جرد الصناديق وضبط موجوداتها ومطابقتها مع القيود.
- المساهمة بعمليات الجرد الدوري للعهد و المخازن و غيرها لإحكام الرقابة على عمليات الصرف والتوريد .
- تدقيق كافة مستندات الصرف (النفقات الجارية والرأسمالية) والمقدمة للصرف خلال العام.
- تدقيق الكفالات المالية للمتعهدين كما هي حسب طبيعة عملهم و حسب نظام الكفالات المعمول به حالياً والتأكد من فتح سجلات لهذه الغاية.
- تدقيق الأنظمة المحوسبة لدى الجهة الحكومية في حال وجودها و التأكد من استخدامها لدى الأقسام المعنية بالمديريات [١].
- متابعة استيضاحات الجهاز المركزي و الهيئة المركزية و القيام بمهمة الرد عليها بعد الانتهاء من تصويب كافة الأمور المتعلقة بالمخالفات الواردة في هذه الاستيضاحات من خلال المديريات ذات العلاقة في الوزارة .
- مراجعة كشوف الرواتب الشهرية ، وكشوف العمل الإضافي للعاملين في الهيئة الحكومية بهدف :
  - التأكد من قيام شعبة الأجور والرواتب بمهام تنظيم و صرف جداول الأجور والتعويضات المختلفة (طبيعة عمل – اختصاص – مسؤولية – لجان – الخ ...)
  - تدقيق كشوف رواتب الموظفين ، وقرارات أجور العمل الإضافي ، وبدل الانتقال ، وبدل الاقتناء والمكافآت لفئات الموظفين كافةً .
  - تدقيق حساب السلفات ومتابعة السلف الممنوحة للموظفين ، والتأكد من تسديدها في موعدها حسب النظام المعمول به.
  - ملأ استمارات إشراك العاملين في التأمينات الاجتماعية و في التأمين و المعاشات و تسديد الضرائب و العائدات و الاستحقاقات من الناحية المالية .
  - تسديد الضرائب والعائدات والاستحقاقات المحسومة من أجور العاملين لصالح الجهـــات العائدة لهـــــا
  - التحقق من صحة إعداد جداول صرف المكافآت والعلاوات الإنتاجية، و تنظيم صرف تعويضات الانتقال و أجور التنقل، و صرف أجور الساعات الإضافية والعمل الإضافي ، و صرف علاوات الترفيع والترفيعات الاستثنائية .

---

(١)- www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/٥٣٧٥

- تدقيق حساب الأمانات و ما يتعلق بها من سجلات تكون موازية للسجلات المفتوحة وحسب النظام المالي الحكومي ، و الصادر عن وزارة المالية ، و تدقيق كافة مستندات النفقات الأخرى (الأمانات) المقدمة للصرف خلال العام.
- مراقبة الصرف على اعتمادات الموازنة التقديرية (الاعتمادات الجارية) تثبيت النفقة الفعلية لإعداد الجداول اللازمة بالمصروف وتقويم أوجه الإنفاق ، و إجراء المناقلات اللازمة على بنود الموازنة .
- مراجعة المناقلات المالية على اعتمادات الموازنة ،و التأكد من تطبيق التعاميم المالية الصادرة بشأنها.
- مراقبة اعتمادات الخطة الاستثمارية ، و مسك البطاقات اللازمة لذلك بما يعمل على تأكيد :
  - إعطاء البيان بتوفر الاعتماد .
  - تثبيت النفقة الفعلية في بطاقة مراقبة الاعتمادات .
  - إعداد الجداول اللازمة بالمبالغ المصروفة شهرياً .
  - المشاركة في تقويم أوجه الإنفاق على الخطة الاستثمارية .
  - المشاركة وبالتنسيق مع مديرية التخطيط في إجراء المناقلات اللازمة أصولاً .
- التأكد من قيام شعبة صرف وتصفية النفقات بتسديد قيمة النفقات المختلفة و تصفيتها وفق الأنظمة المالية النافذة ، و صرف قيمة الكشوف (المنظم بها عقود خارجية) و المشتريات من قبل لجان الشراء (المنظم بها عقود نفقة) المشتراة سواء كانت مع القطاع العام أم الخاص وتصفيتها .
- التدقيق على عمليات الصرف والتوريد من خلال فتح ملفات للمناقصات والعقود (المشاريع والمشاريع قيد التنفيذ) و الممارسات محتوياً على كافة المستندات .
- تنظيم أوامر الصرف والدفع وتأديتها مع مسك السجلات الخاصة بها و تشطيبها ، بما في ذلك تنظيم الشيكات و الحوالات و التأكد من إرفاق الوثائق و الأوراق الثبوتية اللازمة بأوامر الصرف أو الدفع.
- المشاركة في إعداد الردود على ملاحظات الجهاز المركزي للرقابة المالية ، بالتنسيق مع باقي الدوائر.

والحقيقة التي تؤكد عليها الباحثة أننا نبحث عن أفضل طريقة لحماية المال العام و نرى في عمل الجهاز خطوات في هذا الاتجاه ، و لكن من الضروري تحديث الأداء ، و زيادة الكوادر ، و تأهيلها وإبعاد صفة « التحقيق » من قبل شخص شرير يعمل في الاتجاه المغاير ، واستبدالها بـــ «التدقيق » من قبل المفتش الصديق ، ما دامت نوايا الجميع صادقة .

لكن رغم عدم توافر معايير دقيقة لتقييم و تقويم أداء الجهات الرقابية فإنه يمكن تتبع بعض المؤشرات و نتائج العمل التي تساعد في الحكم على أداء الجهاز و كوادره ، خاصة في حالة في تعدد الجهات التي تملك صلاحية إلقاء الرقابة ، مما يخلق ضرراً كبيراً للعاملين و مصدر خطر على الحريات العامة ، و يفتح المجال للتعسف ، و عدم ضبط الأمور ، و تعارض الاختصاصات .

و عليه ترى الباحثة أنه يجب التركيز على أهمية التسجيل المحاسبي من خلال اعتماد نظام محكم و دورة مستندية قانونية تزامناً مع تنفيذ الموازنة و صرف النفقات مما يؤدي إلى الوصول إلى أرقام فعلية صحيحة تم صرفها فعلاً بهدف إحكام الرقابة على النفقات المقدرة و كذلك لمواجهة الاختلاف بين الأرقام التقديرية و الأرقام الفعلية المسجلة ، و ذلك تبعاً لنوع الاختلافات الناشئة .

ه- كيفية مواجهة الاختلافات بين الأرقام التقديرية و الفعلية

لابد من الأخذ بعين الاهتمام أنه و إن كانت عمليات التقدير و التنبؤ تسود الجانب التحضيري من دورة الموازنة في مرحلتي الإعداد و الاعتماد ، فإن على التنفيذ أن تواجه كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقديرات بالواقع [1] ، علماً أن أسلوب مواجهة الاختلافات بجانب النفقات تتوقف على مدى التخصيص في اعتمادات النفقات:

- فإذا كانت السلطة التشريعية تعتمد جانب النفقات كمبلغ إجمالي ، فإن السلطة التنفيذية توزع هذه الاعتمادات على الوزارات و الوحدات الإدارية و الاقتصادية المختلفة ، و أخطاء التقدير هنا بالزيادة أو بالنقصان قد تعوض بعضها بعضاً دون أن يتأثر البرنامج الكلي للحكومة .
- أما إذا كانت السلطة التشريعية تعتمد جانب النفقات لكل وزارة على حدة ، أو نوع من أنواع الإنفاق، فهي بذلك تخصص كل مبلغ معتمد لنوع معين من النفقة و بالتالي فإنه لا يمكن التعديل في هذا التوزيع المعتمد سواءً بالزيادة أم النقصان إلا بموافقة هذه السلطة [2].

و تختلف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى :

- فقد يسمح للسلطة التنفيذية بنقل مبلغ من نوع إلى آخر ، أو من بند إلى آخر داخل الباب نفسه دون موافقة مسبقة من السلطة التشريعية [3].
- و قد يخصص في كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطي للسحب منه في حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة ، على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية .

---

[1]- حشيش ، أحمد عادل ، " أساسيات المالية العامة " عام 1992 ، ص 306 – 307 .

[2]- أ . بريكمانمد ، ترجمة باحص ، حسن بن عبد الرحمن – إبراهيم ، مراجعة أحمد أبو مندور ، بابكر ، الأمير بابكر ، الرياض : مركز البحوث والدراسات الإدارية / 1999 / ص 99 .

[3]- www.world-acc.net

- و قد تأخذ الدولة بنظام الموازنات المعدلة ، و مضمونه أنه إذا ما تبين للسلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية للأرقام التقديرية ، فلا تتقدم بطلب لاعتمادات إضافية ، و لكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بموازنة كاملة مصححة للموازنة الأولى لمناقشتها و اعتمادها (١).

وخلاصة القول : ترى الباحثة أنه لا يمكن إغفال النواحي المهنية في أي نظام فعال للرقابة المالية، وهكذا نجد أنه يجب النظر إلى الرقابة المالية كنشاط متشعب للغاية تندمج و تتكامل فيه كافة الوظائف. و أن مفهوم الرقابة المالية يجب أن يسير في مرحلة تطوير مستمرة و لابد من أن يعتمد على مجموعة من الأسس و المبادئ التي توضح إطار هذا المفهوم ، و لاشك أن هذا يمثل بداية الطريق لتكوين مفهوم أساس للرقابة المالية و تطويرها ــ

و تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفة اجتماعية ترتكز على تأدية خدمة مراجعة الحسابات، وتعدّ هذه الخدمة سلعة اقتصادية ، والتي يجب أن تستند على الثقة المتبادلة بين ممارس المهنة (المفتش) والأطراف ذات العلاقة، وقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة ، وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأنّ أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد ، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع (٢).

إنّ مراجعة جودة الأداء المهني أو ما يسمى بالرقابة على أعمال المراجعة من أهم الأمور الواجب اتّباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال المراجعة و الرقابة .

و يعدّ مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لابد من التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، والتي يجب أن تحظى باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة والمراجعين في بلادنا العربية.

إضافةً إلى أنّ عدم تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على أعمال المراجعة يترتب عليه نتائج خطيرة ومضللة للمطلعين على تقارير المراجعة ، وبالأخص متخذي القرارات وراسمي السياسات ، لأنّ ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسؤولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة المراجعة يعد تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة، وكذلك تحسين أداء المراجع وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

(١)- www.world-acc.net

(٢) - www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/٥٣٧٥

سابعاً – مفهوم جـودة المراجعة

شهد عصرنا الحاضر الكثير من التحولات السريعة التي دفعت ولا زالت تدفع العديد من مؤسسات وهيئات القطاع الحكومي لتقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبتكاليف أقل. ومع دخول الألفية الثالثة وحدة المنافسة وانخفاض الموارد الاقتصادية وارتفاع مستوى الإنفاق أصبح مطلوباً من تلك المؤسسات التخلي عن العديد من المفاهيم والأنماط الإدارية التقليدية ، التي لم تعد قادرة على مواجهة تلك التحديات.

وفي السنوات الأخيرة برز مفهوم إدارة الجودة الشاملة **Total Quality Management (TQM)** للتعامل مع هذه التحديات ، والذي يهدف بمجمله لتسليط الضوء على جوانب القصور وتحديد سبل إزالة أسبابها [١].

1) <u>تعريف جــودة المراجــعة بشكل عام :</u>

ويمكن تعريف الجودة الشاملة بأنها" إرضاء المستفيدين الداخليين أو الخارجيين باستمرار من خلال أداء العمل بشكل صحيح ومن أول مرة ، بشكل يفي ويتخطى باستمرار متطلباتهم وتوقعاتهم بأقل تكلفة ممكنة واستخدام أمثل للموارد". لذا وطبقاً لهذا التعريف فالجودة لا تعني خدمة أفضل بتكلفة أعلى، بل على العكس تماماً: خدمة أفضل بتكلفة أقل. كما أن الإيفاء بمتطلبات المستفيدين يعني فهم حاجاتهم وتوقعاتهم مع ضمان الأداء بشكل صحيح من أول مرة وفي كل مرة ، أما توقعات المستفيدين فيعني ذلك التحسين المستمر [٢].

في مجال مراجعة الحسابات الحكومية هناك العديد من المصطلحات التي تُتداول على المستويين الأكاديمي والمهني وكلها تعني نفس المفهوم الذي نحن بصدد توضيحه في هذه الصفحات، ومن هذه المصطلحات. جودة المراجعة **Audit Quality**، أو الفحص المتعمق **Peer Review**، رقابة الجودة**Quality Control** ، ضمان الجودة **Quality Assurance**. و لابد من توضيح المقصود بكل من هذه المصطلحات [٣].

يشير **مصطلح جودة المراجعة** في رأي أحد الباحثين إلى "خصائص الرأي الفني للمراجع الحكومي التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة الحكومية " [٤].

---

[١] - www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/٥٣٧٥

[2]- سيد عبدالفتاح صالح حسن، مرجع سبق ذكره، ص205.

[٣] -www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php/٥٣٧٥

[٤]- Zoe- VonnaPlamrose" ،An Analysis of Auditor Litigation and audit service Quality ،"TheAccounting Review٦٣) ،January, ١٩٨٨ ، PP(٥٥-٧٣.)

ويتضح للباحثة أن هذا التعريف يركز على إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية بصفته هدفاً للجودة ومرشداً رئيساً لتطوير وتحسين الرأي الفني للمراجع الحكومي كلما سمحت معايير المراجعة الحكومية بذلك .

إن جعل مستوى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية مقياساً لدرجة جودة المراجعة يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، وتعمل على تطوير المعايير المهنية باستمرار–لاسيما معايير مراجعة الحسابات الحكومية–لتلبية هذه الاحتياجات بما يسهم في سد الفجوة بين ما تقدمه أجهزة المراجعة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المراجعين ، و ذلك للتأكد من انسجام هذه السياسات والإجراءات مع معايير مراجعة جودة الأداء المطلوبة من قبل أجهزة المراجعة [١].

أما **مصطلح رقابة الجودة** فهو يعني "الوسيلة التي يمكن بوساطتها للجهاز التأكد إلى حد معقول من أن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها الجهاز بنفسه".[٢]

ذكرت DeAngleo ، أنَّ مفهوم الجودة هو :"مقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للوحدة محل المراجعة والتقرير عن ذلك" [٣].

وتؤكد الباحثة أن الدراسات التي تناولها الباحثون لتحديد مفهوم جودة المراجعة بالاعتماد على علاقتها باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية ، ارتكزت جميعها على مفهوم DeAngleo والذي يشير إلى أنَّ احتمال كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع وعلى إجراءات المراجعة وعلى حجم وخصائص فريق المراجعة، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية على استقلال المراجع ومقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها الموظفين أو الإدارة في الوحدة والتي تتوقف بدورها على عوامل خاصة....الخ [٤].

ويتفق مع هذا المفهوم العديد من الباحثين فقد أوضح Zmmerman&Watts[٥]

"أنَّ المراجعة الجيدة هي تلك التي من خلالها ترتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، وكلما زاد الاحتمال زادت جودة المراجعة والعكس صحيح". أيضاً ذكر

"Self – Regulation Step Forward–"
[٣]- Larson, Rholam E.- A Professional Accountancy Journal of١٩)١٩٨٣Septembe(pp(٥٨-٦٤.
[4]- رُلى نعيم حسني دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 38. - طارق محمد حسنين، وأحمد سباعي قطب، عمان: دار الصفاء.1999 ص358.
[٣]- Linda DeAngleo R., "Auditor size and Auditor Quality ،"journal of Accounting and Economics٣ ، December,١٩٨١ ،(PP,١٨٣-١٩٩).
[٤] - سيد ، عبدالفتاح صالح حسن، مرجع سبق ذكره، ص206.

[٥] -R. Watts&J. Zimmerman., "Auditors Independenceand the theory of Firm: Some Empirical Evidence ،" (Journal of Low andEconomics) ،October, ١٩٨٣), PP(٦١٣-٦٣٣.

Plamrose[١] أنَّ جودة المراجعة هي" مدى احتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم المالية فكلما قل هذا الاحتمال زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح".

ويتفق مفهوم Mark عن جودة المراجعة مع المفاهيم السابقة[٢]، ويرى باحثون آخرون[٣] Rimma&Robert بأنها احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها من خلال الوحدة المُراجعة ".

لكن يبقى هذا المفهوم مفهوماً نظرياً يصعب وضعة موضع التنفيذ العملي، لأنَّ تقدير درجة كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين. أولهما أن يكون في الإمكان تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية مقدماً قبل القيام بعملية المراجعة،(ومن المؤكد أنَّ هناك صعوبة في تقدير ذلك) ، والأمر الثاني اكتشافهم أثناء القيام بعملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة وفقاً لهذا المفهوم ، لذا يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة [٤].

و يرى Wilox[٥] أن مفهوم جودة المراجعة " عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات الوحدة محل المراجعة والمجتمع الحكومي". كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب.

ويتفق مفهوم Wilox مع مفهومLampe&Sutton في أن كل منهما ركز على مفهوم الجودة أي النظر إليه من حيث محور اهتمام كافة الفئات المشاركة في بيئة المراجعة ، كذلك فإن كل من Harmanson and Neal ،Carcello[٦] قد أكدوا على هذا المفهوم .

2) مفهوم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني:

في ظل هذا المفهوم قسمها Stein&Simunic [٧]إلى جودة قبلية وجودة بعدية، وبين الباحثان أنَّ الجودة القبلية تتحدد عند التعيين وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء

---

(١) - Zoe- VonnaPlamrose" ،An Analysis of Auditor Litigation and audit service Quality ،"TheAccounting Review٦٣) ،January, ١٩٨٨ ،(PP(٥٥-٧٣.(

(٢) -Mark L., De Fond, "TheAssociation Between changes in client firm Agency costs and Auditor switching ،" Auditing: A Journal of Practice&Theory ،Vol.١١. No) ،.1 .Spring, ١٩٩٢), PP(١٦-٣١

(٣) - Julia Grant, RobertBricker And Rimmashiptsova, "Audit Quality and professional self-Regulation :Asocial Dilemma perspective and laboratory investigation ،"Auditing: AJournal of Practice&Theory ،Vol.١٥. No.١., (Spring, ١٩٩٦ ،(PP(١٤٢-١٥٥ .)

(5) - محمد فهيم أبو العزم، "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد19،(إبريل ،2000، الصفحات(27-24)

(٥)-Wilox, K., and Discenza, R" ،.The TQM Advantage ،"CA Magazine) ،May, ١٩٩٤ ،(P.٣٨.

(٦) -Joseph, V. Carcello, Roger, H .Hermanson, and Neal, T.McGrath, "Audit Quality Attributes: The Perceptions ofAudit Partners, Prepares, and financial statement users ،"Auditing: AJournal of Practice&Theory ،Vol.١١, No.١, (Spring, ١٩٩٢ ،(P.١.

(٧)-Simunic, D. A& .M. T. Stein ،Product Differentiation in auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues ،Research Monograph No.١٣. Vancouver, B. C. ١٩٨٧. The Canadian Certified General accountants ‘Research Foundation .

والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، في حين تتحدد الجودة البعدية للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها (١). ويتحقق ذلك من خلال تحسين الأداء وتطويره واتّباع المعايير والإجراءات الإرشادية المنصوص عليها دولياً ومحلياً.

وعليه يمكن القول أنه إذا أمكن قياس و ضبط و تقليل مخاطر المراجعة فإن ذلك يؤدي إلى مستوى جودة مراجعة مرتفعة، و لذلك يؤدي الحكم الشخصي للمراجع عملاً جوهرياً في تطبيق معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً على مستويات الأداء .

حيث جرى العرف على استخدام قاعدة المراجع المهني الرشيد للحكم على درجة الالتزام بمعايير المراجعة الحكومية GAGAS مثلاً ، لأنَّ الرقابة على مستوى الأداء لابد أن تكون مطابقة لمعايير المراجعة .

أي أنَّ الجودة تتعلق بعوامل خاصة بالمراجع ذاته فقط وقد تؤثر في جودة المراجعة الأمر الذي أدى إلى الربط بينها وبين معايير المراجعة الحكومية التي وضعتها الأجهزة العليا للرقابة أو الـــ GAO.

و ترى الباحثة ضرورة التأكيد على أن مفهوم جودة المراجعة لابد أن يشمل الأبعاد الآتية :

- التخطيط الجيد لعملية المراجعة.
- التأهيل العلمي والعملي للمراجع.
- جودة تنفيذ العمل الميداني.
- الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة أو الـــ GAO.
- تحقيق أهداف المراجعة في الأوقات المحددة و بالمستوى المطلوب.
- الإفصاح المناسب والكافي في التقرير ، مع ضمان معقول باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية عن طريق إثارة الانتباه إلى نقاط الضعف في الشركات للقيام بالتصحيح المبكر لها.

و لأنَّ عملية المراجعة الحكومية التي تتم بشكل منهجي وعلمي ومدروس تكون مستندة إلى معايير وأدلة عمل معدة ومعتمدة مسبقاً، فإنه يمكن الوثوق بنتائجها ، طالما أنَّ تلك المعايير موضوعة من قبل جهات فنية متخصصة وذات خبرة في مجال المراجعة الحكومية، وأنَّ التزام المراجع أثناء تأديته لعملية المراجعة بما ورد في هذه المعايير والأدلة يضمن تنفيذ عملية المراجعة بشكل سليم ، وأنَّ النتائج التي توصل إليها المراجع في تقريره يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها (٢).

---

(2)- طارق محمد حسنين، و أحمد سباعي قطب، مرجع سبق ذكره،ص360.

(٢) -Scott Henderson, "CPA National Leader Wants Tighter Self-Rule", Business Review Weekly, (May. ١٩٩٦), P.٧٨

إنَّ إدارة المنشأة حريصة على الحصول على مراجعة ذات مستوى عالٍ من الجودة لقوائمها المالية ، وذلك من أجل معرفة أماكن الضعف أو التعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوث الفشل وتصحيحه في الوقت المناسب [١].

وذلك لضمان حماية الأموال العامة من الضياع والسرقة والتلاعب و التزوير مما يمكّن من اتخاذ القرارات المناسبة (لاسيما حول جدوى الاستثمار) [٢]. إنَّ جودة المراجعة يمكن أن ينتج عنها العديد من الفوائد التي تمكن الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات السليمة وتساعد على العمل بروح الفريق [٣].

إنَّ جودة الأداء المهني أو جودة عملية المراجعة ضرورية لممارسي المراجعة الحكومية كافةً [٤]. وقد ذكر أحد الباحثين في تبريره وتأكيده على مدى أهمية جودة المراجعة : " إذا انخفضت جودة المراجعة وانحدرت إلى الجانب المادي ، فسوف يفقد المراجع مصداقيته و استقلاله " [٥].

وخلاصة القول إنَّ جودة المراجعة مهمة لتجنب العقوبات و الجزاءات المهنية و القانونية ، والعوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة هي [٦]:

- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الحكومي والبرامج التدريبية التي تؤدي إلى زيادة مهارات الاتصال.
- توفر الخبرة في الأجهزة المكلفة بعملية التشغيل الإلكتروني ،واستخدام المراجعة بالعينات الإحصائية.
- الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية محل المراجعة [٧].
- التخطيط لعمليات التطوير والتحسين في المراجعة وتصميم برامجها [٨].

3) متطلبات نظام الرقابة على جودة المراجعة فهي:

- الشمولية: أن يكون النظام شاملاً لكل عناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة على نحو ملائم [٩].
- العمومية: يجب تعميمه على العاملين في مجال المراجعة كافة و على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير و التعليم المستمر.

---

[١]- زياد جمال إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص30.
[٢]- رُلى نعيم حسني دهمش، مرجع سبق ذكره، ص38 .
[٣]- سالم سعيد باعجاجه، "الرقابة على جودة الأداء المهني"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد39، (إبريل، (2005، ص29.
[5]- رُلى نعيم حسني دهمش، مرجع سبق ذكره، ص38 .
[٥]-Robert W .Beuley, "Blue Ribbon Panel Views Audit Quality and Ways to Improve it ،"Journal of Accountancy ،December. ١٩٨٧ ،(P.٦٢
[٦]- محمد عبد الوهاب العزاوي ،أنظمة إدارة الجودة والبيئة: ISO١٤٠٠٠ ,ISO٩٠٠٠،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005،ص54.
[٧]- AICPA, Professional Standards: Ethic ET. Section ٥٠٢ ،1979New York: AICPA.
[٨] -Goldstein, Robert D., and Rosenfield ،Shorman L ،.Quality Control Manual for CPA Firms ،The American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, ١٩٩٢ ،P.٣٨.
[٩]- رُلى نعيم حسني دهمش، مرجع سبق ذكره، ص50 .

- يجب أن يتضمن نظاماً للتغذية العكسية من قبل المراجعين عن نواحي الضعف والقصور فيه والاقتراحات المقدمة لتطويره [١].

هذا و ترى الباحثة أن عملية المراجعة السابقة توجب توفر مفتشين على درجة عالية أو ربما مناسبة من الكفاءة المهنية ، و الاستقلال ، و النزاهة ... و هو ما تؤكد عليه معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها و التي تم تجاهلها تماماً في أجهزتنا حتى تاريخه ، لذلك لابد من عملية إعداد الكوادر وتحديد الأدوار ، و الخطوة المبدئية تتم في إعداد بيئة العمل الملائمة من أجل المحافظة على نشر على الوعي و المعرفة و توفير شبكة ارتباط و حوار رسمية بين الحكومة – بجميع مؤسساتها– و أجهزة الرقابة ، وقيام الحكومة بتوفير سبل نشر ثقافة المعلومات و صحتها و إتاحتها بشكل مؤتمت و حديث واستيراد هذه المعايير و قولبتها بما يناسب مجتمعنا و بيئة العمل فيه .

فإقامة الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية دورات تدريبية و ورشات عمل للقطاعين الإداري و الاقتصادي ، و للمفتشين عن طبيعة عمل مفتشي الجهاز هذا من شأنه أن يؤدي إلى رفع سوية العمل الرقابي في ضوء تحديث القوانين و الأنظمة و رفع كفاءة المفتشين في أداء عملهم [٢] .

و مثل هذه الدورات تعدّ مفيدة عملياً لرفع سوية المفتشين و إكسابهم المهارات و المزيد من الخبرة لمواكبة تطور عمل الإدارات في القطاع العام و إجراء رقابة فعالة عليها بهدف التأكد من صرف المال العام على الوجه الأمثل والإقلال من هدره و في الطريق الموازي التأكد من تحقيق جميع مستحقات الدولة دون تهاون أو تفريط.

و هذه الدورات تأتي في إطار تجديد و تبادل المعلومات و الخبرات بين المشاركين و الاطّلاع على تجربة الفروع و الاستفادة من الغير في اتّباع أساليب حديثة في عمليات التحقيق و التفتيش.

و في الواقع العملي فالدورات مفيدة بالنسبة للمفتشين و تجدد المعلومات الموجودة لديهم في تدقيق ماليات الوحدات العامة [٣].

وترى الباحثة أنه لابد من الاستمرار في إقامة مثل هذه الدورات و تنفيذ الخطة بالشكل اللازم في جميع القطاعات ، لأنها عبارة عن تحسين أداء المفتشين ، وطرح أفكار جديدة ، و الخروج عن الروتين السابق ، وتوحيد النهج بفروع الجهاز بالمحافظات ، و من خلال التدقيق الدوري و المستمر يتم كشف الأخطاء والملاحظات التي يبديها المفتش في هذه الدائرة أو تلك لمعالجتها وفق الأصول

(1)- اللقاء التدريبي حول موضوع الرقابة على جودة التدقيق، ديوان المحاسبة في قطر، الدوحة خلال الفترة من 25-21 مايو2006، ص4.
(٢) – www .thawra.com.
(٣)- Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , / ١٩٨٢

المتبعة، و ألّا ينسى أن الجهات العامة بما لدى كادرها من خبرة ومعرفة في العمل هي المدارس التي استفاد منها الكثير من المفتشين، لاسيما الذين قدموا من مقاعد الدراسة إلى ميادين العمل.

كما تؤكد الباحثة على ضرورة أن يعلم المفتش أن الهدف من مهمته ليس انتهاز الأخطاء وتصيدها لأن الخطأ ليس عيباً بحد ذاته ، بل هو شيء ملازم للعمل إذ إن كل إنسان معرض للخطأ وجل من لا يخطئ ، و الرقابة ليست مصيدة للأخطاء إنما الهدف منها تقويم الأداء و تقييم المسار ، فالغرض من الرقابة هو مساعدة العامل على تصحيح أخطائه في الوقت المناسب ، و إرشاده إلى وسائل تلافيها ، وأن تتفهم الجهات المنفذة الهدف الأساسي من الرقابة في مساعدتها ، و ليس محاسبتها ، و ذلك لضمان تعاونهم مع الأجهزة الرقابية .

الفصل الثالث

معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً

GAGAS

المبحث الأول

مكتب المحاسبة الأميركي ، و الأجهزة العليا للرقابة .

بحمد الله

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب:

1. أبو صقر.حبيب، موازنة البرامج بين النظرية والتطبيق. جامعة الدول العربية .المنظمة العربية للعلوم الإدارية.عمان:1981 .
2. أحمد.عبد الله عبد السلام، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات. القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح . /2000/.
3. أحمرو ، إسماعيل حسين : المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة . ط1 . عمان ، دار المسيرة ، / 2003 / .
4. إسماعيل ، مدحت محمد – كراجة ، عبد الحليم : المحاسبة الحكومية بين النظرية و التطبيق . ط2 . أربد ، دار الأمل ، / 1989 / .
5. البطريق.أحمد يونس، اقتصاديات المالية العامة. القاهرة: الدار الجامعية ، 1986.
6. توفيق.حسن، الإدارة العامة، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية6 .القاهرة:1978
7. الجاعوني . فريد وآخرون، "الإحصاء التطبيقي"، (دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2005– 2006).
8. الجشي ، خالد الخطيب – شامي ، أحمد زهير : المالية العامة ، عمان ، / 1991 / .
9. الجمال. محمد رشيد عبده. دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية. بيروت: الدار الجامعية.1992.
10. الحاج .طارق . المالية العامة. عمان: دار الصفاء.1999 .
11. حجازي ، محمد أحمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة السادسة، عمان، 2002

12. الحريري ، محمد خالد – د . المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة : اقتصاديات المالية العامة و التشريع الجمركي ، منشورات جامعة دمشق ، / 2006 / .

13. الحسيني .قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة. عمان: مؤسسة الوراق.1999.

14. رسلان ،إبراهيم ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1997،

15. سابا و شركاهم : أدلة المراجعة الدولية ، دار العلم للملايين ، بيروت ، / 2000 / .

16. سعد زغلول بشير، "دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS"، (بغداد: المعهد العربي للتدريب والبحوث الاقتصادية، 2003)، ص 88–129.

17. السويسي ، فاطمة ، " المالية العامة – موازن الضرائب " لعام 2005.

18. سنون ، علي سعيد : المحاسبة و المراجعة الحكومية في دولة قطر : النظرية و التطبيق ، جامعة قطر / 1992 / .

19. شكري ، فهمي محمود : الرقابة المالية العليا – مفهوم عام و تنظيمات أجهزتها في الدول العربية و عدد من الدول الأجنبية ، دار مجدلاوي للنشر و التوزيع – عمان – الأردن ، بلا تاريخ .

20. الصائغ ، حنا رزوقي : الهيكل التنظيمي المحاسبي الحكومي ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان الأردن ، بلا تاريخ .

21. الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، (الإسكندرية ، 2006،المكتب الجامعي الحديث)

22. طارق محمد حسنين، وأحمد سباعي قطب، عمان: دار الصفاء.1999 .

23. عبد المهدي عبد الجليل، توفيق حسن: المحاسبة الحكومية– الجامعة الأردنية، عمان، طبعة أولى، 2003.

24. عوض الله ، زينب ، " مبادئ المالية العامة " ، كلية الحقوق ،جامعة الاسكندرية و بيروت العربية – الدار الجامعية، 1998.

25. فخري ، مرار فيصل. ، العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة. دار مجدلاوي عمان.1995

26. فرهود. محمد سعيد،علم المالية العامة. معهد الإدارة العامة.الرياض:1402

27. اللوزي. سليمان، مرار. فيصل، العكشة. وائل، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق.عمان :دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 1997.

28. المحجوب ، رفعت : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، / 1990 / .

29. محمد الزعبي و عباس الطلافحة، "النظام الإحصائي (SPSS)"، (عمّان: مكتبة وائل، 2003)، ص 153.
30. محمد عبدالوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة: ISO٩٠٠٠, ISO١٤٠٠٠، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005، ص54.
31. مروان إبراهيم، "الإحصاء الوصفي والإستدلالي"، الطبعة الأولى، (عمّان، دار الفكر، 2000)، ص 443-457.
32. المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، منشورات جامعة دمشق ، / 2006 / .
33. المهايني ، محمد خالد – د . الخطيب ، خالد شحادة – د . ميالة ، بطرس : المحاسبة الحكومية ، منشورات جامعة دمشق ، / 2010- 2011 / .
34. المهايني ، محمد خالد ، " الموازنات المالية " ، الجامعة الافتراضية ، عام 2007 – 2008 .
35. المهايني ، محمد خالد : المحاسبة الحكومية ، منشورات جامعة دمشق ، / 1996 / .
36. الناصر، ناصر عبيد ،المالية العامة. منشورات جامعة دمشق. 1998.
37. نصر، عبد الوهاب، بدوي–محمد عباس،: المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث (2006) .
38. نور ، أحمد : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العلمية ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بيروت ، / 1990 / .
39. ياسين ، أيام ميكائيل ، " واقع الإنفاق الجاري بالوحدات " ، جامعة تشرين لعام 2003 .

❖ الرسائل و الأطروحات :

1. كويفاتية ، محمد : الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام . رسالة دكتوراه ، جامعة دمشق .
2. أشرم ، أحمد نوري : معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق / 1992 / .
3. بنود ، محمد خالد : دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية : الجهاز المركزي للرقابة المالية و الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش ، معوقات العمل و آفاق التطوير . رسالة ماجستير ، جامعة حلب ، / 2004 / .

4. الخياط ، أسامة ،" موازنة البرامج و الأداء و إمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية " . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ،/ 2003 / .

5. كريم ، شوقي : مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة رسالة ماجستير ، جامعة دمشق / 1994 / .

6. ياسين ، أيام ميكائيل ، " واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية في سورية و ترشيده – دراسة تحليلية " . رسالة ماجستير، جامعة تشرين ، / 2003 /.

❖ الدراسات و التقارير و الدوريات و المنشورات :

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، طبعة2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان.

2. الأمم المتحدة : موجز للرقابة على المؤسسات العامة في البلدان النامية ، ترجمة حبيب أبو صقر ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، نشرة رقم / 256 / لعام / 1987 / .

3. الأمم المتحدة ، الموازنات الحكومية في الدول النامية ، ترجمة وإصدار المنظمة العربية للتنمية الإدارية،

4. اندريو ، جورج : مدى الحاجة إلى الرقابة المالية الحكومية على المشاريع العامة في الدول النامية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة الثانية ، العدد الأول ، حزيران / 1983 / .

5. بلونداك ، جيليس : نظم التقارير المالية الحكومية في البلدان الأقل نمواً ، مجلة التمويل و التنمية ، صندوق النقد الدولي و البنك الدولي للإنشاء و التعمير ، / 1988 / .

6. بيان سيدني بشأن رقابة الأداء و الرقابة المالية على المشروعات العامة و نوعية الرقابة المالية ، مجلة الرقابة المالية ، / 1988 / .

7. جونيور ، جيمس :مبادئ الرقابة الحكومية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الثاني – كانون الأول / 1987 / .

8. الحسيني .قاسم إبراهيم .علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة. مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان: العدد 109 – الربع الأول 1999 .

9. دراسة قدمت على اللقاء العلمي الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الإدارية في تونس ، أيار / 1983 / .
10. دهمش ، نعيم : الرقابة الحكومية بين المفهومين التقليدي و الحديث ، دراسة قُدمت على اللقاء العلمي الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الإدارية في تونس ، أيار / 1983 / .
11. الدويري. إبراهيم. الموازنة العامة وموازنة البرامج و الأداء . أوراق غير منشورة. وزارة المالية، الأردن.عمان:1999 .
12. ديوار دي . آ . المراقب المالي و فحص السياسة ، مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الأول، / 1987/ .
13. ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية : التعرف على مستلزمات و معايير رقابة الكفاءة والأداء ، بحث مُقدم للمؤتمر الثالث للأربوساي في تونس ، / 1983 / .
14. ديوان المراقبة المالية العراقي : بحث مُقدم حول موضوع " أسس و معايير التخطيط و تقويم أداء العمل الرقابي في الأجهزة العليا للرقابة و المحاسبة " ، الدورة الرابعة عشرة للأجهزة العليا للرقابة و المحاسبة المنعقدة في طرابلس الغرب ، 23 – 28 أيار / 1992 / .
15. سالم سعيد باعجاجه، "الرقابة على جودة الأداء المهني"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد39، (إبريل، 2005) ، ص29.
16. شاهين .عبد الرحيم. إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح .مجلة الإدارة العامة .الرياض: المجلد السادس والثلاثون .(العدد الثالث1996).
17. الصعيدي ، ، إبراهيم أحمد دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998.
18. العايدي ، محمد عبد الرحمن ، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، 1990.
19. علبي ، عبد المؤمن : الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة و تقويم الأداء ، مجلة المصارف العربية ، اتحاد المصارف العربية ، / 1991 / .
20. اللجنة الدولية لأساليب التدقيق ، الاتحاد الدولي للمحاسبين – معيار الهدف من تدقيق البيانات المالية ومدى هذا التدقيق ، مجلة المحاسب القانوني الغربي ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد / 11 / ، / 1986 / .
21. مبادئ الأنتوساي التوجيهية. لرقابة المطابقة. المتعلقة بمراجعة البيانات المالية للأجهزة العليا للرقابة الماليّة و المحاسبة ، 1 تشرين الثاني (نوفمبر) 2007

22. محمد فهيم أبو العزم، "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد19،(إبريل ،2000،

23. مخاريطة. رجاء محمد، تجارب عالمية في تطبيق نظام موازنة الأداء . ورقة مقدمة لحلقة الاتجاهات المعاصرة في إدارة الأداء الكلي للمنظمات والمؤسسات الحكومية .القاهرة .1996.

24. المراجعة الداخلية و دورها في مراجعة الحسابات الحكومية و سبل تطويرها ، مرجع غير منشور ، دبلوم مراجعة الحسابات ، جامعة دمشق ، 2005 .

25. المراجعة الداخلية و دورها في مراجعة الحسابات الحكومية و سبل تطويرها ، مرجع غير منشور ، دبلوم مراجعة الحسابات ، جامعة دمشق ، 2005.

26. المليجي، إبراهيم السيد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية ،2002.

27. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران 1980م"، .

28. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، "النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران 1980م" .

29. المهايني ، محمد خالد : الموازنة العامة في سورية الواقع و الآفاق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية . المجلد 16 ، العدد الأول / 2000 / .

30. المهايني. محمد خالد. منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية. دمشق: وزارة الثقافة 1994.

31. ميالة ، بطرس ، " إمكانية استخدام الموازنة الصفرية كبديل عن موازنة البنود و الرقابة في إعداد الموازنة العامة و معوقاته – دراسة ميدانية في سورية " . مجلة جامعة عدن للعلوم الاجتماعية و الانسانية ، المجلد السابع ، (العدد الثالث عشر ، / 2004 /)

32. ميالة ، بطرس : دور محاسب الادارة في الرقابة على النفقات في الموازنة العامة في سورية ، اربد للبحوث و الدراسات ، المجلد التاسع ، العدد الأول / 2000 / .

❖ **الكتب المُترجمة إلى العربية :**

1. أ . بريكمانمد ، ترجمة باحص ، حسن بن عبد الرحمن – إبراهيم ، مراجعة أحمد أبو مندور ، بابكر ، الأمير بابكر ، الرياض: مركز البحوث و الدراسات الإدارية / 1999 / أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس،

"المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة وتعريب: الديسطى، محمد، وحجاج، أحمد، (دار المريخ، الرياض، الطبعة السابعة، 2000)

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، "إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

❖ القوانين و المراسيم التشريعية و البلاغات و القرارات و التعاميم :

1. دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 3/13/ 1973 و المنشور في الجريدة الرسمية .
2. قانون الادارة المحلية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم / 15 / تاريخ 1971/5/11 ، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية. الجزء الأول . (العدد : 20) ص 875 .
3. القانون رقم / 2 / لعام 2005 ، بشأن المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي .
4. مرسوم رقم / 2571 / المتضمن ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية وتحديده العددي، تاريخ 1968/12/11.
5. النظام المالي الخاص بوحدات الادارة المحلية الصادر بالقرار رقم 347 لعام 1972، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية . الجزء الأول . (العدد : 11) ص 408 .
6. المرسوم التشريعي رقم 18 لعام 1974 .
7. المرسوم التشريعي رقم / 24 / تاريخ 8 / 7 / 1981/ المتضمن قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، الجمهورية العربية السورية .
8. المرسوم التشريعي رقم / 64 / تاريخ 29 / 9 / 2003 ، المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.
9. دفتر الشروط العامة للجهات العامة في الدولة الصادر بالمرسوم رقم (450) لعام 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (2) لعام 2005.
10. المرسوم التشريعي رقم / 54 / لعام 2006المتضمن القانون المالي الأساسي . ، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (1) لعام 2006.
11. المرسوم التشريعي رقم / 488 / لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري . لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (53- مكرر) لعام 2007.
12. النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم (490) لعام 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (53- مكرر) لعام 2007.
13. قرار القيادة القطرية رقم (325) تاريخ 1977/11/12.

14. قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 4/م و تاريخ 1986/9/27 .
15. النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بقرار من وزير المالية رقم / 44 / لعام/ 1988/ .
16. القرار رقم (263/و تاريخ 1988/2/7) الصادر عن وزير المالية ، المتضمن دليل مؤشرات تقويم أداء القطاع العام الاقتصادي .
17. نظام اللوازم رقم /32/ لعام 1993، وزارة المالية، الجمهورية العربية السورية.
18. نظام العقود الموحد رقم (51) لعام 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية (الجزء الأول) العدد (52) لعام 2004.
19. بلاغ وزارة الادارة المحلية رقم 61/8/م/2/3 تاريخ 1987/2/21 .
20. بلاغ رقم / 25 / الصادر من وزارة المالية بتاريخ 2008/12/22 .
21. بلاغ عام رقم / 33 / تاريخ 2008/12/24 الصادر عن وزارة المالية – مديرية الموازنة العامة .

المراجع باللغة الانكليزية :

❖ **BOOK :**

١. Arens, A. A.& Loebbecke, J. K., Auditing: An Integrated Approach, ٧th ED, Prentice-Hall International, Inc., ١٩٩٧ .
٢. Brin K V.Z and Witt H . Modern internal Auditing , forth edition , John Wiley and sons , New York , / ١٩٨٢ / .
٣. Committee for Economic Development ,Budgeting For National Objectives (N.Y:Ced Publishing,١٩٦٦) .
٤. Cooper & P. Schindler, "Business Research Method" ٧th Edition, (New York: McGraw-Hill Irwin, ٢٠٠١), p.١٨٥ .
٥. Felix, JR, and Gramling, A, ٢٠٠١, "The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution", Journal of Accounting Research, (vo.٣٩, NO.٢, PP ٥١٣-٥٣٤).
٦. Freeman, Robert J. & Craig D. Shoulders, ١٩٩٩, "Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice", ٦thEdition, Prentice Hall, New Jersey.
٧. Glover, Steven, and others, "Auditing & Assurance Services", (٤th, ed, McGraw-Hill, Irwin, ٢٠٠٧).

٨. Howard, Stettler," Audit Principles &Systems –Based Approach" ,١٩٧٧, (٥th.ed; Newgersy USA: Englewood Clifs Prentice-Hall, INC.,),

٩. Hugh M.Coombs&John Richard Edwards,The Financial Reporting Practices of British Municipal Corporations ١٨٣٣– ١٩٣٣: Study in Accounting Innovation,"**Accounting and Business Research**", Vol. ٢٥, No. ٩٨, ١٩٩٥.

١٠. J. K. Sharma, "Business Statistics"١st Edition, (Delhi: Pearson Education (Singapore) Pte. Ltd, ٢٠٠٤), ٣٦٧.

١١. Jess Burkhead ,Government Budgeting (N.Y:John Wiley & Sons,١٩٦٦) .

١٢. Linda DeAngleo R., "Auditor size and Auditor Quality ،"journal of Accounting and Economics٣)،December,١٩٨١Johnson W . H , Auditing , forth edition , Dam publications Inc , Houston , USA , / ١٩٩١ / .

١٣. Mautz e . k and sheaf h . a . , ١٩٨٥ – The philosophy of Auditing Twelfth edition , A,A,A.

١٤. Ouda, Hassan A. G. "Public Sector Accounting and Budgeting reform: The Main Issues Involved - With special focus on the Arab world", (Beirut: Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), July ٢٠٠٣

١٥. Pomeranz, F., Accounting and Third World Corruption: A Summons, IBF Net Site, ٢٥ November ٢٠٠٠,.

١٦. Rehfuss .john ,zero-Base-Budgeting, The experience to date ,public personnel management .(Chicago, may –June ١٩٧٧).

١٧.Rene Stoum, The budget (London:D . Appleton and Co.١٩١٧

١٨. Republic Of The Philippines ,Budget Commision,Budget Operation Manual (Manila:Bureau of Budgeting ,١٩٥٧),

١٩. Scott Henderson, "CPA National Leader Wants Tighter Self-Rule", Business Review Weekly, (May. ١٩٩٦) .

٢٠. Taylor D. H and alezen G . W , Auditing integrated concepts and procedures , Fifth edition , John Wiley and sons , USA , / ١٩٩١ / .

٢١. Taylor, D. H.& Glezen, G.W., Auditing: Integrated Concepts and Procedures, ٦th ED, John Wiley& Sons, Inc, New York, ١٩٩٦ .

٢٢. Uma Sekaran, "Research Methods for Business", ٣rd Edition, (New York: John Wiley, ٢٠٠٠), P. ٢٢٣.

٢٣. United Sataes General Accounting Office , Government auditing standards / ٢٠٠٣-٢٠٠٧-٢٠١٠ / Revision .

٢٤. Vicente Montesinos&José M.VelaBargues, "Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting",Occasional Paper no. ٣: Perspectives on Accrual Accounting, IFAC, ١٩٩٦.
٢٥. Wells, J. T., Corruption: Causes and Cures, Journal of Accountancy, April٢٠٠٣
٢٦. Wilox, K., and Discenza, R., "The TQM Advantage", CA Magazine, (May, ١٩٩٤.
٢٧. Wood, D.A, ٢٠٠٧, "Does Internal Auditing Affect The External Audit Fees", Working Paper, (Indiana University).
٢٨. Woolf E. Auditing to – day prentice , hall international (U . K) Ltd , London , / ١٩٩٠ / .

❖ **Periodicals :**

١. "Self – Regulation Step Forward" –Larson, Rholam E.– A Professional Accountancy Journal of١٩)١٩٨٣Septembe.
٢. ،Vol.١١, No.١, (Spring, ١٩٩٢) .
٣. Boone R S . E – Experience effects in auditing : the role of test specific knowledge , in the accounting Review , / ١٩٩٠ / .
٤. International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ١٣ ,/ ١٩٨٦/ .
٥. International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ , / ١٩٨٤ / .
٦. International journal of government auditing , vol . ١١ , no . ٣ ,/ ١٩٨٧ / .
٧. Joseph, V. Carcello, Roger, H .Hermanson, and Neal, T.Mc Grath, "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and financial statement users ،"Auditing: A Journal of Practice & Theory
٨. Julia Grant, Robert Bricker And Rimma shiptsova, "Audit Quality and professional self–Regulation :Asocial Dilemma perspective and laboratory investigation ،"Auditing: A Journal of Practice & Theory ،Vol.١٥. No.١., (Spring, ١٩٩٦) .
٩. Mark L., De Fond, "The Association Between changes in client firm Agency costs and Auditor switching", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.١١. No. ١., (Spring, ١٩٩٢)

١٠. R. Watts & J. Zimmerman., "Auditors Independence and the theory of Firm: Some Empirical Evidence", (Journal of Low and Economics, (October, ١٩٨٣).
١١. Robert W .Beuley, "Blue Ribbon Panel Views Audit Quality and Ways to Improve it ،"Journal of Accountancy ،٤ –)December. ١٩٨٧ ،(P.٦٢
١٢. The G . A . O Review , vol . ١٦ , issue ١ , Winter , / ١٩٨١ / .
١٣. Wampler, B. (٢٠٠٠). "A Guide to Participatory Budgeting" working paper, Brazil.
١٤. Zoe– Vonna Plamrose, "An Analysis of Auditor Litigation and audit service Quality", The Accounting Review٦٣, (January, ١٩٨٨) .

- **Researches , Acts , Statement & Studies :**

١. American Accounting Association (A .A .A) comparative , International auditing standards / ١٩٨٥ /.
٢. GAO,"A Glossary of Terms Used in the Federal Budget Process" Op. Cit P. ٤٨.
٣. Accounting Office (GAO) government auditing standards , revision , / ٢٠٠٣ / .
٤. General Accounting Office (GAO) government auditing standards , revision , / ٢٠١٠ / .
٥. General Accounting Office, Government Auditing Standards: ٢٠٠٧ Revision, Comptroller General of the United States, USA, July ٢٠٠٧.
٦. IFAC, "Information Paper: The Road to Accrual Accounting in the United States of America", (New York: IFAC, March ٢٠٠٦) .
٧. IFAC,"Study ١: Financial Re ,IFAC,"Study ١: Financial Reporting by National Governments",Op,Cit,.
٨. IFAC,"Study no. ٢: Elements of the Financial Statements of National Governments", (New York: IFAC, July ١٩٩٣) .
٩. International organization of supreme institution , (INTOSAI) , Auditing standards , / ١٩٨٩ / .
١٠. International Standards on Auditing / ISA/ . Standards ,no / ٤٠١–٤٠٢–١٠٠١–١٠٠٢–١٠٠٣–١٠٠٨–١٠٠٩/ .
١١. INTOSAI,"Accounting Standards Framework", Statement ٤, Op. Cit,Paragrap ٢.
١٢. Organization for Economic Co–operation and Development (OECD), "Public Management Committee, Accrual Accounting and Budgeting – Key Issues and

Recent Developments, Twenty-third Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials Washington D.C., ٣-٤ June ٢٠٠٢", PUMA/SBO(٢٠٠٢)١٠, May-٢٠٠٢.

١٣. Prenchand ,A,Government budgeting and expenditure controls- Theory and praction ,Washington DC ١٩٨٣

١٤. Robert W. Ingram & Ronald M.Copeland, Op,Cit,.

١٥. Thuy Mellor,"Why Governments Should Produce Balance_Sheets", Occasional Paper no. ٣: Perspectives on Accrual Accounting, IFAC, ١٩٩٦,

١٦. USGAO, Comptroller General of the United States, Government Auditing Standards: Listing of Major Changes Between The ٢٠٠٣ Yellow Book and The ٢٠٠٧ Yellow Book Revision, United States General Accounting Office, Washington, D.C., July ٢٠٠٧

❖ **Internet web site :**

١. www. alphabeta.argaam.com

٢. www. damascusuniversity.sy/mag/law

٣. www. infotechaccountants.com/forums/show thread.php/٥٣٧٥

٤. www. Khartoum-t-colledge.ibda٣.org

٥. www. syria-court.com/newstoprint

٦. www.acc٤arab.com/acc/showthread.php?t=١٢٢١

٧. www.al-bayyna.com/modules.php?name=News&file=print&sid

٨. www.aliahmedali.com/forum/archive/ind

٩. www.gao.gov/govaud/ybk٠١.htm.

١٠. www.gao.gov/ordering.htm

١١. www.infotechaccountants.com/forums/showthread

١٢. www.intosai.org

١٣. www.intosai.org/ar/portal/about_us/un_intosai_seminars

١٤. www.lob.gov.jo/ui/laws/search_no.jsp?no=٢٨&year=١٩٥٢

١٥. www.knowledgekingdom.com.jo/arabic/event.php

١٦. www.m٧asbh.com/man/٤٢٩٧

١٧. www.mohe.gov.jo /Internal Control/Division of Financial Control

١٨. www.nshwan.com/behaviorism.html.

١٩. www.nysscpa.org/cpajournal/٢٠٠٥/١١٠٥/special_issue/essentials/p٦.
٢٠. www.palmoon.net/٥/topic-٥٩١١-١٠٨.html
٢١. www.pscintosai.org/media(٤٩٦.../٢٠٠٧١١٠١_Draft_Compliance_Arabic.p
٢٢. www.q٨control.com/untitled٢٠.html
٢٣. www.saudiinfocus.com
٢٤. www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=١١٧٠٠
٢٥. www.startimes.com
٢٦. www.syrialawyer.net
٢٧. www.word-acc.net

الملحق

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

<u>استبيان</u>

الأستاذالفاضل/..
الأخ/ الأخت / ....
المحترم/ المحترمة/..

بعد التحية والتقدير

يسعدنا التقدم إليكم بهذا الاستبيان للحصول على رأيكم حول ما ورد فيه من قضايا تتعلق بمراجعة وتدقيق النفقات الحكومية في سورية، وذلك بهدف جمع البيانات المتعلقة بالجانب العملي لرسالة الماجستير التي تعدها الباحثة في مجال المراجعة بعنوان:

مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة

في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية

(دراسة ميدانية)

وللوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية تحقق الفائدة المرجوة من هذه الدراسةوبما يعزز الثقة بنتائج هذه الدراسة نأمل منكم المشاركة الصادقة في تحقيق هذه الغاية وذلك بتعاونكم في الإجابة على جميع أسئلة هذا

الاستبيان و تحريكم الدقة و الموضوعية في إبداء الرأي واختيار الإجابة المناسبة. ونؤكد بأن إجاباتكم على ما ورد في هذا الاستبيان سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة.

ونظراً لما يتضمنه الاستبيان من مفاهيم جديدة فقد وضع في مقدمته تمهيد ينبغي قراءته بتمعن لمساعدتكم في الوصول إلى الرأي السليم، إضافة إلى ذلك فقد وضعت توضيحات لبعض المصطلحات ضمن الحواشي السفلية للاستبيان، وعند وجود أي استفسار يتعلق بالاستبيان والمفاهيم الواردة فيه فالباحثة على استعداد للرد عليها، كما ترحب الباحثة بأي إضافات أو تعليقات والتي يمكنكم تدوينها في الصفحات الخلفية للاستبيان.

شاكرين تعاونكم والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

المشرف		الطالبة
الأستاذ الدكتور/ بطرس ميالة ـ جامعة دمشق	**<u>ى قراءة هذا التمهيد بإ</u>**	**غفران ريحاوي**

اً من أجل الاستعمال مز

انهم يحافظون على الكفاءة ، و النزاهة، والموضوعية، والاستقلال في تخ

، ويجب أن يتم اتّباعها من قبلهم ومن قبل منظمات المراجعة عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب القانون، التنظيم ، العقد، الاتفاق، أو السياسة.

إن معايير الـ**GAGAS** الموضوعة من قبل مكتب المحاسب العام في أميركا **GAO** تتعلق بالصفات المهنية للمراجعين وجودة عملهم ، وأداء العمل الميداني ، وخصائص إعداد تقرير مفيد . يمكن أن يساعد الالتزام بمعايير الـ**GAGAS** على ضمان أن توفر المراجعات وارتباطات المصادقة لأغراض خاصة وموثوقية للمعلومات التي تم التقرير عنها أو التي تم الحصول عليها من قبل موظفي الوحدة التي تمت مراجعتها من خلال الحصول على الدليل وتقييمه تقييماً موضوعياً . عندما ينجز المراجعون عملهم بهذه الطريقة ويلتزمون بمعايير الـ**GAGAS** في التقرير عن النتائج ، يمكن أن يؤدي عملهم إلى تحسين الإدارة الحكومية ، وصنع القرار، و الإشراف.

والمراجعة الحكومية هي أيضاً عنصر أساسي في إتمام واجب الحكومة لتكون عرضة للمحاسبة أمام الجمهور، والتي تم تعريفها بحسب مجمع المحاسبين القانونيين **AICPA** على أنها" فحص مطلوب يستخدم أساساً للتعبير عن الرأي حول صحة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة أو أية جهة أخرى، وتناسقها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وذلك بسبب خضوعها لاطّلاع جهات عامة وأطراف مستفيدة.

تطبق المعايير على مراجعات وارتباطات المصادقة لأغراض خاصة في الوحدات، والبرامج، والأنشطة، والوظائف الحكومية والمساعدة الحكومية، التي يديرها المقاولون، والوحدات غير الخاضعة للربح ، والوحدات غير الحكومية الأخرى.

ثانيا: البيانات الشخصية:

1. **المؤهل العلمي:** جامعي ☐ دبلوم ☐ ماجستير ☐ دكتور ☐ أخرى (يرجى ذكرها......) ☐

2. **التخصص العلمي:** محاسبة ☐ إدارة ☐ اقتصاد ☐ أخرى (يرجى ذكرها..........) ☐

3. **الفئة:**يرجى تحديد الفئة الرئيسة التي تنتمي إليها من بين الفئات الآتية :
   - ☐ أكاديمي محاسبة.
   - ☐ أكاديمي مراجعة.
   - ☐ مراجع في الجهاز المركزي للرقابة المالية.
   - ☐ مراجع في الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش .
   - ☐ مراقب داخلي في مديرية الرقابة والمراجعة داخلية
   - ☐ محاسب في وحدة حكومية (محاسب إدارة ، شؤون مالية، ، موازنة، حسابات،......الخ).

4. **سنوات الخبرة:** أقل من سنتين ☐ 2 – 5 سنوات ☐ 6 – 10 سنوات ☐ 11– 15 سنة ☐ 16 سنة فأكثر ☐

ثالثا: محاور الاستبيان: للتعبير عن رأيك يرجي وضع علامة (✓) في مكان الإجابة المناسب

5. اختبار الفرضية الأولى :إن أساليب مراجعة النفقات العامة المتبعة حالياً في سورية لازالت تُمارس في إطار من الأساليب التقليدية و ذلك في ظل تطبيق موازنة البنود و الرقابة التقليدية ، و بالتالي لا تلبِ احتياجات مستخدمي الموازنة و الحسابات الختامية (القوائم المالية) و متخذي القرارات .

المحور الأول: ما مدى موافقتك على الموازنة العامة للدولة في سورية و التي يولدها النظام المحاسبي الحكومي بإطار ها التقليدي المتمثل بموازنة البنود و الرقابة التي لم تعد تساير روح العصر . و إمكانية تطويرها الراهن

الأسئـلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
1-موازنة البنود و الرقابة لا تعدّ من أكثر الموازنات شمولية ومرونة؟[1]					
2-موازنة البنود والرقابة لا تمكن من اجراء المقارنات بين السنوات ؟					
3-موازنة البنود و الرقابة لا تهدف إلى محاولة إحكام الرقابة وتأمين					

(1) -**تعريف موازنة البنود والرقابة** بأنها: "تقدير مفصل لإيرادات الدولة ونفقاتها للسنة المقبلة، مبني على أرقام إيرادات السنين السابقة ومصروفاتها، ومعدل بالتغيرات المتوقعة التي لها تأثير في أرقام الموازنة في العام القادم،ومجاز من السلطة التشريعية " .

التوحيد الاقتصادي والاجتماعي للدولة ؟					
4-موازنة البنود و الرقابة لا ترصد عملية الإنفاق ولا تهتم بتخطيط الأنشطة الاقتصادية ؟					
5-موازنة البنود و الرقابة لا تعرض الهدف من عملية الإنفاق ؟					
6-أسلوب إعداد موازنة البنود و الرقابة لا يتعرض إلى التخطيط المالي متوسط و بعيد الأجل ؟					
7-أسلوب موازنة البنود و الرقابة لا يراعي أهمية ربط تخصيص النفقات بالنتائج المُستهدفة ؟					

<u>المحور الثاني</u>: ما مدى موافقتك على استخدام أساس الاستحقاق و أسلوب القيد المزدوج ، بهدف تحديث و تطوير أساليب التبويب و التسجيل في القوائم المالية و الموازنة العامة للدولة :

الأسئلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
8-تطوير أساليب التسجيل و التبويب المحاسبي سعياً لتطبيق موازنة البرامج و الأداء ؟					
9-اعتماد أسلوب التبويب التقليدي في موازنة البنود لم يعد يُلبِ هدف الرقابة المستمرة ؟					
10- استبدال الأسلوب التبويب التقليدي بأسلوب التبويب وفق البرامج و الأنشطة استعداداً لاستخدام موازنة البرامج والأداء ؟[1]					

[1]- يظهر هذا النوع من التبويب الأهداف المتوخاة من تبويب الموازنة من تخطيط و رقابة و إدارة .

11- ضرورة وضع أساس لتسجيل الحسابات من أجل تصنيف الإنفاق تبعاً للخدمات و النشاطات المحددة ؟					
12- استخدام أسلوب التبويب وفق أساس الاستحقاق أصبح ضرورة ملحة أسوة بالنظم المحاسبية العالمية ؟[1]					
13- اعتماد أساس الاستحقاق يؤدي إلى تلبية متطلبات العرض و الافصاح و القياس المحاسبي و القابلية للمقارنة اللازمة ؟					
14- اعتماد أساس القيد المزدوج بدل القيد المفرد تلبي متطلبات النظام المحاسبي الحديث ؟					

<u>المحور الثالث</u>: ما مدى موافقتك على إمكانية تطوير الموازنة من خلال الانتقال إلى موازنة أكثر تطوراً كموازنة البرامج و الأداء مما يؤدي لإحكام الرقابة :

الأسئـــلة	**موافق تماما**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**لا أوافق مطلقا**
15- الانتقال من الأسلوب التقليدي للموازنة إلى أسلوب أكثر حداثة يؤدي بالضرورة إلى تطوير عملية الموازنة ؟					
16- استبدال موازنة البنود و الرقابة بموازنة البرامج و الأداء يؤدي إلى رفع كفاءة عملية المراجعة ؟[2]					
17- عملية التحديث و التطوير المؤسساتية مهمة جداً من أجل تطبيق موازنة البرامج و الأداء في جهات القطاع العام ؟					

[1]- **أساس الاستحقاق :**
وهو تحمل كل سنة مالية بالمصروفات والإيرادات الخاصة بها بغض النظر عن تحقيق ظاهرة السداد أو التحصيل ، أي يتم تسجيل المعاملات و التدفقات الاقتصادية عند نشوء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو استبدالها أو نقلها .

[2]- **عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء كما يلي :**
هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها يمكن لمد راء البرامج التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت – المبالغ

18- استخدام موازنة البرامج مهم لإدخال الإدارة العلمية الحديثة في الإدارة الحكومية ؟					
19- استخدام موازنة البرامج تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ؟					
20- هذه الموازنة تركز على مدى الإنجاز في البرامج وتعطيه الأولوية؟					
21- تحديد الأولويات مهم جداً في مجال ترشيد عملية الإنفاق العام ؟					
22- ترشيد عملية الإنفاق العام يتم عن طريق فرض رقابة فعالة عليها ؟					
23- إحكام الرقابة ضروري من أجل الحد من الهدر و الإسراف المفرط و الغير مبرر للمال العام ؟					
24- الحد من الهدر و الإسراف المفرط وغير المبرر للمال العام يؤدي لضخ المال العام في قطاعات جديدة و مفيدة ؟					

6. اختبار الفرضية الثانية: هناك حاجة لتطوير أداء و رفع مستوى تأهيل الأجهزة الرقابية التي تُمارس عملية الرقابة و المراجعة لحسابات الحكومة في سورية ، لتتمكن من تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية .

المحور الرابع :إلى أي مدى تعتقد بأنه في سورية و في ظل الحالة الراهنة يتم استجابة أجهزة الرقابة الحكومية الراهنة لاحتياجات معدي و مستخدمي الموازنة العامة للدولة :

الأسئـــلة	**موافق تماما**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**لا أوافق مطلقا**
1- ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تعثر المشروعات الحكومية وسوء تنفيذها ؟					

2- النظام الرقابي في القطاع العام يقوم بتجميع المعلومات فقط ؟					
3- يعكس تعدد أجهزة الرقابة أثراً: إيجابياً على أداء الأجهزة الحكومية ؟ سلبياً على أداء الأجهزة الحكومية ؟					
4- لا تتحقق الرقابة فعلا كما هدفت التشريعات في ظل تعدد الجهات الرقابية ؟					
5- يؤدي وجود عدة أجهزة للرقابة إلى ارتباك في سير العمل وعدم جودة تنفيذ و تقديم الخدمات الحكومية ؟[1]					
6- يؤدي استمرار المشكلة السابقة إلى تعثر في الأداء لدى الأجهزة الحكومية ؟					
7- إلغاء و دمج بعض الجهات الرقابية سيحقق فعالية و كفاءة رقابية ؟					
8- التحديد الدقيق لأهداف الرقابة و وظائفها سيؤدي إلى التخلص من ازدواج العمل الرقابي ؟					
9- تشكل الإجراءات الرقابية المعمول بها : عائقا للأجهزة الحكومية في تنفيذ مهامها ؟ الموجه والمرشد للأجهزة الحكومية في تنفيذ مهامها ؟					
10- تتم العمليات الرقابية بطريقة غير متناسقة تخلق ارتباكا يزيد من أعباء العمل لدى الأجهزة الحكومية ؟					
11- على ممثلي أجهزة الرقابة الحكومية عدم استغلال موقعهم لمصالحهم الشخصية ؟					

[1]- تعني الباحثة بتعدد الأجهزة كلاً من الجهاز المركزي للرقابة و الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش .

12- تجاهل أو التغاضي عن عمليات الفساد في الإدارة المالية بسبب عدم استقلال المراجع؟					
13- عدم استقلال المراجع يساهم في عدم كفاءة صرف الأموال العامة و يرفع من درجة الفساد فيها ؟					
14- يمثل ما سبق عائقاً لأي توجه لدعم برامج الإصلاح المالية و الإدارية و تحقيق أغراض التنمية؟					
15- إن منح الجهاز استقلالية كبيرة في القيام بأعماله، ينعكس على التقارير الصادرة عنه ؟					
16- الكادر الرقابي في القطاع الحكومي غير مؤهل لتنفيذ معايير مراجعة الحسابات الحكومية ؟					
17- الكادر الرقابي في القطاع الحكومي غير مؤهل لأسباب تراكمية من قلة المميزات و الخبرات و التدريب ؟					

المحور الخامس: ما مدى موافقتك حول إمكانية أتمتة عملية الرقابة بهدف إجراء عملية تطوير حقيقية :

الأسئــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
1- استخدام نظم رقابية محوسبة يسمح بتتبع المشاريع بسهولة و يسر ؟					
2- يؤدي استخدام نظم رقابية إلى : - اختصار الوقت و الجهد و التكلفة ؟ - زيادة الوقت و الجهد و التكلفة ؟					

3- يؤدي إعمال العمل الحاسوبي في مجال الرقابة إلى الدقة في للأداء و السرعة في معالجة البيانات محل الرقابة ؟					
4- استخدام التقانات الحديثة لتوفير الوسائل و الأدوات اللازمة لتطوير نظام المعلومات و عملية تبويب الموازنة ؟					
5- النظام الرقابي المحوسب لا يلاقي استحساناً و أغلب المؤسسات لا تدعمه: - لأنهم لم يعتادوا عليه طيلة خدمتهم الماضية ؟ - لأنه يمثل تهديداً للموضوعية ؟					
6- تؤدي نظم الرقابة المحوسبة على معاملات الأنشطة الحكومية إلى تحسين مستوى العمل الرقابي و أعمال و المراجعة الرقابة ؟					

<u>**المحور السادس:**</u> ما مدى موافقتك حول ضرورة تطوير أجهزة المراجعة الخارجية و المراجعين الحكوميين في سورية لتتمكن من تطبيق معايير مراجعة الحسابات الحكومية **(GAGAS)**[1] و العمل على إصدار معايير محلية بالاسترشاد فيها و تحت مظلتها ، أو منبثقة عنها.

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
7- يجب أن يكون نظام الرقابة فعال و سريع التنفيذ؟					
8- استخدام المراجعة بالمفهوم الشامل التي تتضمن كلاً من المراجعة المالية و المراجعة الإدارية من أجل احكام عملية المراجعة ؟					

(1)- GAGAS تعني : معايير مراجعة الحسابات الحكومية المقبولة عموماً ، و الصادرة عن مكتب المحاسب العام الأميركي GAO .

9- تطوير آلية الأداء يعزز عملية الرقابة ؟					
10- يجب على نظام الرقابة أن يحاسب الموظف العام المقصر أو يكافئ المجتهد ؟					
11- ضرورة وجود نظام يعطي حصانة للشهود الذين يخبرون عن أي تلاعب مالي أو إداري في أي جهة حكومية ؟					
12- إقامة دورات تدريبية عن الرقابة الداخلية والخارجية بشكل مستمر يؤدي لاكتساب المهارات اللازمة لأداء العمل بدقة متناهية ؟					
13- العمل على توفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأنَّ أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة ؟					
14- استخدام مفهوم إدارة الجودة الشاملة لعملية المراجعة TotalQuality Management (TQM) لتقييم عملية المراجعة ؟[1]					
15- ضرورة تشكيل لجنة فنية متخصصة تُعنى بأهمية وضع أسس فعلية لبناء منظومة محلية من معايير المراجعة ؟					
16- وضع معايير مراجعة حكومية محلية (مثل بعض الدول العربية) تتعلق بصفات المراجعين و جودة عملهم و تقريرهم ؟					
17- تبني المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير عمل أجهزة المراجعة ؟					
18- تبني المعايير الصادرة عن مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO) لتطوير عمل أجهزة المراجعة ؟					
19- اغناء المؤسسة الحقوقية بالنص على وجوب إصدار هذه المعايير					

[1]- **يمكن تعريف الجودة الشاملة** بأنها" إرضاء العملاء أو المستفيدين الداخليين أو الخارجيين باستمرار من خلال أداء العمل بشكل صحيح ومن أول مرة بشكل يفي ويتخطى باستمرار متطلباتهم وتوقعاتهم بأقل تكلفة ممكنة واستخدام أمثل للموارد".

و تحديد الجهة صاحبة الصلاحية بإصدارها .					

<u>المحور السابع</u>: ما مدى موافقتك حول ضرورة تهيئة أجهزة المراجعة الخارجية و المراجعين الحكوميين فـــي سورية لتتمكن من تطبيق معايير مراجعة الحسابات الحكومية **(GAGAS)** :

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
20- اتّباع المبادئ الأخلاقية من قبل منظمات المراجعة و المراجعين استجابة لمعايير GAGAS ؟					
21- تكريس مراجعي الحسابات لمبدأ خدمة المصلحة العامة على المصلحة الشخصية ؟					
22- اجراء مراجعات مالية حسب GAGAS من قبل المراجعين تقدم معلومات حول الرقابة الداخلية					
23- اجراء مراجعات مالية حسب GAGAS من قبل المراجعين تقدم تأكيد معقول حول عداة عرض القوائم المالية ؟					
24- مراجعات الأداء تُعنى بمراجعة الكفاية و الاقتصادية ؟ [1]					
25- اجراء مراجعات الأداء حسب GAGAS من قبل المراجعين تقدم تقييم لأداء الإدارات الحكومية					
26- اجراء مراجعات الأداء حسب GAGAS من قبل المراجعين يساهم في تحديد المسؤولية تجاه استعمال الموارد العامة ؟					
27- موضوعية مراجعي الحسابات من أهم عناصر مصداقية عملية المراجعة في القطاع الحكومي ؟[2]					

[1]- مراجعات الأداء تعني : فيما إذا كانت الوحدة تحوز و تحمي مواردها بأسلوب أكثر انتاجية لتحقيق الأهداف .
[2]- الموضوعية حسب GAGAS : استقلال المراجع في العقل و المظهر و الحفاظ على حياده عند تقديمه لشهادة مراجعي الحسابات .

28- ممارسة السلوك المهني من خلال مراجعي الحسابات للقوانين و اللوائح تجنباً لسوء السمعة ؟					
29- الاهتمام بارتباطات المصادقة لأغراض خاصة من أجل : فحص ، مراجعة ، موضوع معين و التقرير عنه ؟[1]					
30- أن لا يعد المراجعين خدمات غير المراجعة التزاماً بمعايير GAGAS؟[2]					
31- ضرورة استقلال المراجعين شكلاً و مضموناً من المفسدات الشخصية و الخارجية ؟					
32- استخدام الحكم المهني عند تخطيط و إنجاز المراجعة ؟					
33- التأهيل المستمر لفريق المراجعة اعتماد نظام لمراجعة جودة أجهزة المراجعة ؟					
34- تبني معايير العمل الميداني لكل من : المراجعات المالية – ارتباطات المصادقة خاصة – مراجعات أداء من حيث : • تخطيط عملية المراجعة بعد فهم كافٍ للرقابة الداخلية ؟ • الحصول على أدلة اثبات كافية ؟					
35- يجب أن يتضمن تقرير المراجعة شرح كافٍ لكافة تفاصيل عملية المراجعة من حيث : • المحتويات ؟ • أهداف و نطاق المراجعة ؟ • نتائج المراجعة ؟					

(1)- تشمل ارتباطات المصادقة : أداء أو وضع تاريخي ، خصائص فيزيائية ، تحليلات .....
(2)- تشمل خدمات غير المراجعة على سبيل المثال : اعداد مهمات عن الإدارة مثل (اعداد ميزان المراجعة – معالجة جدول الرواتب و الأجور) تقديم معلومات لطرف ثالث .

7. اختبار الفرضية الثالثة :إن تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً للحسابات الحكومية يؤدي إلى رفع كفاءة مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في سورية و معالجة المشكلات التي تُعاني منها عملية المراجعة في سورية .

المحور الثامن: ما مدى موافقتك بأن اعتماد وتنفيذ المتطلبات الآتية المتعلقة بتطبيق معايير **(GAGAS)** سيؤدي إلى رفع كفاءة مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في سورية و معالجة المشكلات التي تُعاني منها عملية المراجعة في سورية .

الأسئــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
متطلبات تنفيذ معايير **GAGAS**					
تركز GAGAS على أهمية **دور الإدارة** في :					
1-استعمال الموارد بكفاية و اقتصادية بموجب القانون ؟					
2-تأسيس نظام رقابة فعال من أجل تحقيق الأهداف المناسبة للشركة ؟					
3-الأخذ بتوصيات المراجعين لاسيما إجراءات ضمان إنجاز العقود بشكل مناسب ؟					
مسؤوليات المراجع : 4-مراعاة مبادئ خدمة المصلحة العامة بأعلى درجات النزاهة والموضوعية؟					
5-استعمال المعلومات التي تم الحصول بحصافة و مهنية عالية ؟					
6-استعمال الحكم المهني و الموضوعية عند ممارستهم للمراجعة ؟					
مسؤوليات منظمات المراجعة : 7-ضمان اجراء عملية المراجعة مع الحفاظ على : الاستقلال ، الموضوعية ، الحكم المهني ؟					
8-استخدام مراجعين ذوي كفاءة و مهارة المهنية ؟					
9-وضع سياسات وإجراءات لضمان تنفيذ النتائج والتوصيات من قبل الإدارة؟					

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
معايير GAGAS المعايير العامة					
الاستقلال : 10-على المراجع الحفاظ على الاستقلال حتى يُدرك طرف مُطلع نزاهته ؟					
11-على المراجع الحكومي رفض إنجاز العمل في حال التعرض لأحد أنواع المفسدات ؟[1]					
12-في حال عدم قدرته على الرفض يجب ذكر نوع المفسد في فقرة النطاق من التقرير ؟					
13-يجب على المراجع عند الاستفادة بخبير ، اعتباره عضو في فريق المراجعة ؟ [2]					
14- يجب على المراجع عدم الاستفادة من الخبير ، في حال وجود أحد أنواع المفسدات لديه ؟					
مفسدات شخصية : 15- على المراجع رفض عملية مراجعة في شركة ما يكون أحد أقربائه مسؤولاً فيها؟					
16- على المراجع رفض عملية مراجعة في شركة ما يكون له مصلحة مادية فيها ؟					
17-وجود نظام داخلي لرقابة الجودة من شأنه تحديد الضغوطات الشخصية؟					

[1] - أنواع المفسدات التي تؤثر على الاستقلالية : (شخصية ، خارجية ، تنظيمية)

[2] - نعني هنا بالخبراء على سبيل الذكر لا الحصر : خبراء تأمين ، مهندسين ، أطباء ، خبراء احصاء ، .....

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
مفسدات خارجية : 18- على المراجع رفض عملية مراجعة في حال وجود تدخل خارجي على نطاق المراجعة ؟					
19- على المراجع رفض عملية مراجعة عند وجود قيود على وقت إتمام المراجعة أو إصدار التقرير؟					
20- وجود نظام داخلي لرقابة الجودة من شأنه تحديد الضغوطات الخارجية					
مفسدات تنظيمية : 21- لابد من الاستقلال التنظيمي سواء كان التقرير للأطراف الخارجية أو إلى الإدارة العليا ؟					
22- الحماية من انهاء عمل منظمة المراجعة عن طريق الشركة التي يتم مراجعتها ؟					
23- الحماية من التدخل في نطاق عملية مراجعة و في كتابة التقارير؟					
الحكم المهني :[1] 24- استخدام المراجع الحكم المهني عند التخطيط لعملية المراجعة					
25- استخدام المراجع الحكم المهني عند إنجاز المراجعة و تحديد نطاقها و كمية ونوع الأدلة ؟					
26- ممارسة الشك المهني والخبرة للحصول على تأكيد معقول					

[1] - يُعرف الحكم المهني بأنه :بذل المراجع العناية المعقولة مع الحفاظ على درجة عالية من النزاهة، الموضوعية، والاستقلاللخدمة المصلحة العامة .

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
أن التضليلات المهمة يمكن كشفها ؟[1]					
التأهيل المهني:					
27- التأهيل المهني لكادر المراجعة و تطويره بشكل مستمر من خلال التعليم المهني ؟					
28- في حال عدم توفر المهارة الكافية لابد من توظيف أو استئجار خبراء					
29- تتطلب عملية المراجعة أحياناً مؤهلات اضافية لابد من توافرها ؟					
ضمان ورقابة الجودة:					
30- وجود نظام داخلي لرقابة الجودة في أجهزة المراجعة ؟					
31- وجوب حصول أجهزة المراجعة مراجعة نظيرة خارجية عن أعمالها ؟					
معايير العمل الميداني لكل من المراجعة المالية ، ارتباطات المصادقة لأغراض خاصة ، مراجعة الأداء :					
32- تخطيط العمل تخطيطاً مناسباً بشكل يسهل الإشراف على عمل المساعدين؟					
33- تحديد طبيعة و توقيت و مدى اختبارات عملية المراجعة من خلال فهم كاف للرقابة الداخلية ؟					
34- الحصول على أدلة إثبات كافية لتقديم أساس معقول من أجل ابداء الرأي؟					
35- يجب على المراجعين تبليغ المعلومات المتعلقة بالمراجعة					

[1] - يُعرف الشك المهني بحسب الـGAGAS: سلوك يتضمن سؤال العقل وتقييم نقدي للأدلة .

الأسئـــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
لمسؤولي الوحدة محل المراجعة ؟					
36- يجب على المراجعين تبليغ المعلومات المتعلقة بالمراجعة للمتعاقدين أو الطالبين للمراجعة ؟					
37- يجب على المراجعين تقرير اختباره لنظام الرقابة الداخلية على اعداد القوائم المالية للمعنيين ؟					
38- الاجراء السابق يدعم رأي المراجع حول البيانات و الاستنتاجات المالية ؟					
39- الأخذ بالحسبان نتائج المراجعات السابقة ؟					
40- من واجب المراجع كشف التضليلات المهمة في المراجعة لاسيما مخالفات شروط العقود واتفاقات المنح وسوء الاستعمال؟ 41- لابد للمراجع من تطبيق إجراءات الحكم المهني للتحقق من وجود وسوء استعمال و لتعقب مؤشرات الاحتيال ؟ 42- لابد للمراجع من تقديم عناصر نتائج عملية المراجعة وتوثيقها كاملةً بشكل يدعم النتائج التي تم التوصل إليها ؟[1]					
يجب أن يبين تقرير المراجع عن القوائم المالية :					
43- وصف لنطاق اختبار المراجعين للرقابة الداخلية على الالتزام مع القوانين، والأنظمة، وشروط العقود أو اتفاقات المنح ؟					
44- التنويه إلى التقرير الذي لا يتضمن المعلومات السابقة ؟					
45- القصور في الرقابة الداخلية و عن كل حالات الاحتيال ومخالفات شروط العقود ذات الأهمية ؟					
46- وجهات نظر الموظفين المسؤولين بنتائج المراجعة و					

[1] - نتائج المراجعة مثل : قصور الرقابة الداخلية ، الاحتيال ، ....

الأسئــلة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق مطلقا
الإجراءات التصحيحية من قبلهم ؟ 47- طبيعة المعلومات السرية المحجوبة ؟					
48- إصدار التقرير وتوزيعه على المسؤولين في الوحدة الخاضعة للمراجعة و الطالبين للتقرير 49- إصدار تقريراً مناسباً و دقيقاً و واضحاً و مختصراً قدر الإمكان .					

*****تمت بعونه تعالـــى*****

Abstract

Occupies Public Expenditure Review and Oversight in the State of great importance, and plays a prominent role in balancing economic , social and in

guiding economic policy, given that these two processes are synchronous in government accounting because of their special nature, General Expenses is the backbone in the body of the national economy, and stem the critical importance of public expenditures from being the main nerve, which supplies all the economic activities in the state the reasons for its revival (money) and enable them to engage in any action or activity, especially in light of the evolving role of the state, this money is a jewel precious that must be saved and protected from waste , loss or theft, either through an accountant management or financial manager or by agencies specialized in monitoring the spending of public money and is in Syria: the Central Agency for financial control and the central body for control and inspection, these devices processes of review and control over public spending on both They are based audit in the various government agencies and the final account of the state also, as you control the implementation of the state budget realization of legal control (accounting and documentary) only, without addressing the economic control and performance audit (evaluate the performance of government activity), especially in light of budget items and control which are still practiced framework of traditional methods of many of developing countries and of Syria . These devices and thus did not meet the purpose required of them and has to be developed and updated in accordance with modern trends, and drastically so you can guide the management of public funds in institutions as required

Due to the development of the auditing profession in general, and review of government accounts in particular have been undertaken by many developed countries by the audit bodies to issue specific standards concerned with the process of auditing the expenditures in the budget and establish controls for the work of auditors, and from these bodies: INTOSAI INTOSAI)) and the Office of the Accountant General of the United States (GAO), which stands at the top of the pyramid in the process of interest and audit organizations, and

through the issuance of standards is very important called: auditing standards generally accepted government GAGAS .

These criteria shed light on the characteristics of reviewers required of them, and sets a general framework for their work in making all the reviews of the following: financial audit – review of the special purposes – performance audit. And meet the needs of auditors and users of financial statements, and this is shown by this study.

This study included four classes, including both theoretical and practical . Researcher has reached a set of findings and recommendations of the most important: the need to develop a system the state budget in Syria and the application programs and balance the performance and the application of double–entry and use the accrual basis in order to develop a system of accounting and auditing in Syria.

Adopted this standards and or the issuance of local standards pop on GAGAS, because it describes how to address the lack of methods used in the Audits of public expenditures in the budget and lead to the development of organs in charge of the process government audit.

Damascus University
College of Economics
Accounting Department



Auditing The Expenses in the General budget Of Government At Frame Of Generally Accepted Government Auditing Standards Field studying

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillments of the Requirements for Masters' Degree in Accounting

Supervisor
Prof. Botros Maialih

Prepared By
Ghufran Rihawi

٢٠١١ A.C **١٤٣٢ A.H.**